

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO
ESCOLA PAULISTA DE POLÍTICA, ECONOMIA E NEGÓCIOS – EPPEN

RENAN EDUARDO COELHO

**GESTÃO DE RISCO E CONTROLE INTERNO: UMA ABORDAGEM NAS
UNIDADES DE CONTROLADORIA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO
PAULO**

OSASCO
2019

RENAN EDUARDO COELHO

**GESTÃO DE RISCO E CONTROLE INTERNO:
UMA ABORDAGEM NAS UNIDADES DE CONTROLADORIA DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DE SÃO PAULO**

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Gestão de Políticas e Organizações Públicas da Escola Paulista de Política, Economia e Negócios da Universidade Federal de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre.

Orientador: Prof. Dr. Francisco Carlos Fernandes

OSASCO

2019

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Unifesp Osasco
e Departamento de Tecnologia da Informação Unifesp Osasco,
com os dados fornecidos pelo autor

C672g COELHO, Renan Eduardo
Gestão de risco e controle interno: uma abordagem nas
unidades de controladoria da Universidade Federal de São
Paulo / Renan Eduardo Coelho. – Osasco, 2019.
110 f. :il.
Dissertação (Mestrado Profissional de Gestão de
Políticas e Organizações Públicas) - Universidade Federal de
São Paulo, Escola Paulista de Política, Economia e Negócios,
Osasco, 2019.
Orientador: Prof. Dr. Francisco Carlos Fernandes

1. Controladoria. 2. Auditoria interna. 3. Universidade
Federal de São Paulo. I. Fernandes, Francisco Carlos, II.
Dissertação - Unifesp/EPPEN. III. Título.
CDD: 657

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO
ESCOLA PAULISTA DE POLÍTICA, ECONOMIA E NEGÓCIOS
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO DE POLÍTICAS E
ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS**

Coordenadora do curso de pós-graduação: Profa. Dra. Heloísa Candia Hollnagel

RENAN EDUARDO COELHO

**GESTÃO DE RISCO E CONTROLE INTERNO:
UMA ABORDAGEM NAS UNIDADES DE CONTROLADORIA DA
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO**

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Gestão de Políticas e Organizações Públicas da Escola Paulista de Política, Economia e Negócios da Universidade Federal de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre.

Prof. Dr. Francisco Carlos Fernandes
Presidente da Banca

Prof^a. Dr^a. Heloisa Candia Hollnagel
Universidade Federal de São Paulo

Prof. Dr. Ricardo Luiz Pereira Bueno
Universidade Federal de São Paulo

Prof. Dr. Marcus Vinicius Moreira Zittei
Centro Universitário das Faculdades Metropolitanas Unidas - FMU

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser minha principal fonte de motivação, e a minha mãe Telma Batista Leone, por todo o apoio.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, pela vida, saúde e por me guardar nas idas e vindas até Osasco.

Ao meu orientador, Professor Doutor Francisco Carlos Fernandes, pelas instruções e esclarecimentos.

Ao corpo docente do Mestrado Profissional em Gestão de Políticas e Organizações Públicas, em especial, à Professora Doutora Heloisa Candia Hollnagel e ao Professor Doutor Ricardo Luiz Pereira Bueno, pelas importantes contribuições na Banca de Qualificação.

À secretária do curso, a servidora Lilian Bispo de Oliveira, pelo profissionalismo e por ter me instruído em inúmeras questões no decorrer do mestrado.

*“Nunca diga não vou mudar, porque a cada dia
é possível crescer retirando excessos do ser”.*

(Autor desconhecido)

RESUMO

O presente estudo analisa a adequação e a aplicação de práticas de gestão de riscos e controles internos nas unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo, tendo como base a metodologia do Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission – COSO. A pesquisa se caracteriza como de levantamento (de campo) com a utilização de métodos quantitativos. Quanto aos objetivos e procedimentos, caracterizam-se como descritivos e bibliográficos. Os dados foram coletados por meio de um questionário presencial semiestruturado com questões relacionadas aos perfis dos respondentes, práticas de gestão de riscos e controles internos empregados nas unidades de controladoria da Unifesp, percepção dos riscos e satisfação dos respondentes em relação aos controles e, por fim, proposições de melhorias. A amostra foi composta pelos servidores técnicos administrativos em educação, lotados nas unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo. Em um universo de 14 sujeitos, a amostra não-probabilística foi composta por 10 entrevistas completas, sendo o percentual de 71,43% de participações. Para efetuar a análise dos dados foi desenvolvida uma matriz de importância e desempenho, com base na técnica da matriz de Slack. Os resultados demonstraram importantes elementos de gestão de riscos e controles internos empregados nas unidades de controladoria da UNIFESP como, por exemplo, o aprimoramento dos controles julgados como falhos e a manutenção de canal aberto de comunicação entre todos os níveis da organização. No entanto, observou-se também que há um foco excessivo em conformidade e poucos elementos que apontem a definição de apetite ao risco nas unidades pesquisadas. Os resultados evidenciam, ainda, que os riscos financeiros são os que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP e os riscos legais foram apontados pelos entrevistados como aqueles de maior satisfação em relação aos seus controles. Pode-se atribuir algumas limitações ao estudo como o universo de sujeitos que compreendiam apenas os servidores técnicos administrativos em educação lotados nas unidades de controladoria da Universidade. Conexa a essa, outra limitação pode se atribuir à percepção do entrevistado, pois opinião de uma única pessoa pode não refletir a realidade completa da entidade analisada.

Palavras-chave: Controle interno. Gestão de risco. Universidade Federal de São Paulo

ABSTRACT

This study analyzes the adjustment and application of practices of risk management and internal controls in controllership units of the Federal University of São Paulo, based on the methodology of Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission - COSO. The study is a (field) survey using quantitative methods. The focus and the proceedings are descriptive and bibliographic. There was a questionnaire made in person related to their profiles, also related to practices of risk management and internal controls used in controllership units from Unifesp, perception of those risks and their satisfaction to the controls and, finally, improvement suggestions. The sample was composed by the administrative technical servers in education, dotted on controllership units of Federal University of São Paulo. Among 14 subjects, the sample was composed by 10 complete interviews, having a 71.43% of participation. To analyze the data there has been a matrix of importance and performance, based on Slack's matrix technique. The results show crucial elements of risk management and internal controls used on the controllership units of UNIFESP, such as: the improvement of controls judged as fail and the maintenance of the open channel of communication among all the organization levels. However, there is also an excessive focus in accordancy and few elements that point the definition of appetite to the risk in the units studied. Also, the results emphasized that the financial risks are the ones that affect the most the controllership units of UNIFESP and the legal risks for the servants were the ones with more satisfaction in relation to their controls. There are also some limitations in the study, as the universe of subjects who involved only the administrative technical servers in education of the controllership units of the University. Accordingly to this one, there is other limitation related to the interviewed perspective, for the opinion of only one person may not reflect the complete reality.

Keywords: Internal control. Risk management. Federal University of São Paulo.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Modelo COSO I em três dimensões.....	355
Figura 2: Elementos do COSO II	388
Figura 3: Organograma da Unifesp	653
Figura 4: Matriz Importância-Desempenho	658
Figura 5: Zonas limites da matriz Slack	757
Figura 6: Riscos estratégicos na matriz Slack	77
Figura 7: Riscos Operacionais na matriz Slack	79
Figura 8: Riscos Financeiros na matriz Slack	81
Figura 9: Riscos Legais na matriz Slack	83
Figura 10: Riscos de imagem na matriz Slack	85

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Conceitos de Controle Interno.....	21
Quadro 2: Formas de controle na Administração Pública	26
Quadro 3: Características do Controle interno na Administração Pública	27
Quadro 4: Elementos do Ambiente de Controle	40
Quadro 5: Categoria de eventos	43
Quadro 6: Atividades de controle de detecção e prevenção.....	50
Quadro 7: Cargo ocupado na UNIFESP	67
Quadro 8: Área de formação superior	68
Quadro 9: Cursos de Especialização	68
Quadro 10: Tempo de atuação	69
Quadro 11: Elementos de controle interno e gestão de riscos.....	70
Quadro 12: Riscos Estratégicos	76
Quadro 13: Riscos Operacionais.....	77
Quadro 14: Riscos Financeiros	80
Quadro 15: Riscos legais.....	82
Quadro 16: Riscos de imagem	84
Quadro 19: Quadro comparativo de Riscos.....	88
Quadro 2018: Proposições de melhorias	89

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AUDIBRA	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
CICA	Instituto Canadense de Contadores Certificados
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission
FEI	Financial Executives International
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
IIA	The Institute of Internal Auditors
IMA	Institute of Management Accountants
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
TCU	Tribunal de contas da União
UNIFESP	Universidade Federal de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 Problema de pesquisa	17
1.2 Questões norteadoras	17
1.3 Objetivos.....	18
1.4 Estrutura do trabalho	18
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	19
2.1 Controle interno	19
2.1.1 Controle interno na Administração Pública	23
2.2 COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.....	
2.2.1 COSO I - Internal Control – Integrated Framework	34
2.2.2 COSO II - Enterprise Risk Management (ERM) - Integrated Framework	36
2.2.2.1 Ambiente Interno	39
2.2.2.2 Fixação de objetivos	41
2.2.2.3 Identificação de eventos.....	42
2.2.2.4 Avaliação de riscos	44
2.2.2.5 Resposta aos riscos	48
2.2.2.6 Atividades de controle	49
2.2.2.7 Informação e comunicação	51
2.2.2.8 Monitoramento	52
2.3 Estudos anteriores	54
3 MÉTODO E PROCEDIMENTO DA PESQUISA	58
3.1 Classificação Metodológica	58
3.2 Contextualização da pesquisa	59
3.3 Metodologia de coleta de dados.....	62
3.4 População e amostra	63
3.5 Coleta e análise dos dados	63
3.5.1 Tipos de dados levantados.....	63
3.5.2 Instrumento da pesquisa	64
3.5.3 Procedimento de análise de dados	65
4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS	67
4.1 Perfil dos respondentes	67
4.2 Elementos de controle interno e gestão de riscos	69

4.3 Riscos e satisfação em relação aos seus controles	74
5 CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES	91
5.1 Conclusões	91
5.2 Contribuições, Limitações e recomendações	95
REFERÊNCIAS	96

1 INTRODUÇÃO

O setor público tem passado por reformas estruturais que vem alterando, de forma significativa, as concepções, os objetivos que orientam as formas de gestão e o funcionamento das instituições públicas.

O ponto de partida para transformar a Administração Pública burocrática, misturada a práticas patrimonialistas, em uma Administração Pública gerencial fundamentada nos princípios da “Nova Gestão Pública” foi o “Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado” elaborado e executado no governo Fernando Henrique Cardoso, tendo como principal responsável o ministro da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE) Luiz Carlos Bresser Pereira (DASSO JUNIOR, 2006).

A eficiência no setor pública é um dos grandes desafios enfrentados pelos gestores, eficiência a qual, inclusive, é um princípio constitucional que está inserido dentro dos princípios da administração. A constituição Federal de 1988 estabeleceu um rol de princípios expressamente previstos e aplicados à administração pública, referido no artigo 37, que estabelece que “A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)” (BRASIL, 1988).

Com advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em maio de 2000, introduziu-se importantes métodos que possibilitassem ampliar o controle e a transparência dos atos dos gestores públicos, como: a inserção de publicações periódicas dos relatórios de gestão, o monitoramento dos índices orçamentários, o controle da despesa pública e o aumento na arrecadação da receita, forçando uma maior eficiência da gestão e a obtenção do equilíbrio das contas públicas (SANTOS; ALVES, 2011).

Com vistas à modernização e superando administração burocrática, considerada ineficiente, a Nova Gestão Pública engendra o modelo organizacional e de gestão utilizado pelas grandes corporações da iniciativa privada (CÓSSIO, 2018). Em outubro de 2010, foi disseminado na administração pública federal, por intermédio da Decisão Normativa – TCU nº 107, conceitos sobre controle interno e gestão de riscos, oriundos do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). A metodologia COSO está entre os modelos internacionais de referência para a avaliação dos controles internos e representa a mais amplamente reconhecida das muitas estruturas de controle interno existentes (CANNAVINA; PARISI, 2015).

No setor público, uma preocupação central na gestão de riscos é o dever de cuidar do bem público - os riscos sempre devem ser gerenciados, mantendo-se, em primeiro plano, o interesse público. Nesse contexto, a decisão acerca de como equacionar os benefícios e perdas potenciais é o principal aspecto da gestão de riscos (ÁVILA, 2014).

As Universidades Públicas Federais enfrentam riscos que são peculiares da atividade pública, como, por exemplo, a influência da conjuntura política na definição do planejamento, bem como riscos que são oriundos de qualquer atividade, seja pública ou privada, riscos associados à falha humana, tecnologia da informação, catástrofes, dentre outros aspectos. Desse modo, é necessário um adequado sistema de controle e gestão de riscos, para que possam aumentar a segurança da gestão, planejar as suas metas, conhecendo melhor os eventos que podem impedir o seu cumprimento e, conseqüentemente, aumentar as chances de atingirem seus objetivos.

As unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo são responsáveis pelo controle contábil, orçamentário, financeiro e fiscal da Universidade. Possuem diversas atribuições como coordenar, gerenciar e executar os recursos orçamentários aprovados pelo Ministério da Educação; examinar, executar e exercer o controle sobre os recursos financeiros a receber e recebido, bem como pagamentos a realizar e realizados, dentre outras tarefas. Nota-se que pela complexidade do controle interno exercido em suas atividades, se faz necessário um adequado sistema de controle e gestão de riscos.

A gestão de riscos tem o intuito de contribuir no momento de estabelecer objetivos e de visualizar cenários, oportunizando aos gestores identificar, em determinado risco, tanto uma ameaça, quanto uma oportunidade (ZONATTO; BEUREN, 2012). Para o COSO (2004), a gestão de riscos é fundamental em qualquer organização. A gestão de riscos não somente pode minimizá-los, como também apresentar uma nova oportunidade para a entidade.

A pesquisa bibliográfica realizada demonstrou que há obras publicadas sobre gestão de risco de forma crescente na literatura nacional. Não obstante, há uma lacuna de trabalhos científicos que tenham abordado a gestão de riscos na administração pública federal.

Dessa forma, acredita-se que o trabalho trará uma contribuição na literatura de gestão de riscos na administração pública federal com uma abordagem voltada aos profissionais que atuam nas unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo.

1.1 Problema de pesquisa

Nos estudos bibliométricos de Ivam Ricardo Peleias *et al.* (2013), Ilse Maria Beuren e Vinícius Costa da Silva Zonatto (2014) e Henrique César Melo Ribeiro (2017) realizados em periódicos nacionais e internacionais, foram destacadas a importância e a riqueza que o tema gestão de riscos tem no âmbito científico brasileiro. Os autores concluíram que, embora as pesquisas tenham demonstrado um aumento na produção científica, indicando uma importante contribuição acadêmica para a sociedade, ainda é necessário o fomento desse tema na literatura científica nacional.

As unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo são responsáveis pelo controle contábil, orçamentário, financeiro e fiscal da Universidade. Estão sujeitas todos os dias a diversos riscos como os estratégicos, operacionais, financeiro, imagem e legais, além da complexidade das atividades exercidas, desta forma se faz necessário um adequado sistema de controle e gestão de riscos.

O presente estudo pretende contribuir para a literatura de gestão de riscos na administração pública federal, haja vista essa lacuna. Sendo assim, problematizou-se a seguinte questão de pesquisa: Na percepção dos servidores técnicos-administrativos em educação que atuam nas unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo qual a situação atual da gestão de riscos na Universidade?

1.2 Questões norteadoras

A partir da percepção dos entrevistados serão apresentadas as seguintes questões norteadoras do presente estudo:

- a) Quais são os elementos caracterizadores da gestão de riscos e controles internos empregados nas unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo?
- b) As unidades de controladoria possuem um modelo de gestão de riscos estabelecidos e procedimentos formalizados?
- c) Quais são os riscos que mais afetam as unidades de controladoria da Universidade?
- d) Qual é o nível de satisfação em relação aos controles dos riscos?
- e) Quais são as proposições de melhoria para o aperfeiçoamento desses controles e da gestão de riscos?

1.3 Objetivos

O objetivo geral deste estudo é analisar a adequação e a aplicação de práticas de gestão de riscos e controles internos nas unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo.

Partindo do objetivo geral, a partir da percepção dos entrevistados, foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- a) Descrever a situação atual dos controles internos e da gestão de riscos nas unidades de controladoria da UNIFESP;
- b) Identificar os riscos que mais afetam as controladorias;
- c) Verificar o nível de satisfação dos servidores lotados nas unidades de controladoria em relação ao controle dos riscos.

1.4 Estrutura do trabalho

Este estudo se apresenta em cinco capítulos, a saber: Capítulo I, que dispõe sobre a introdução do estudo, problema de pesquisa, questões norteadoras, objetivos e metodologia. O Capítulo II, que apresenta a fundamentação teórica deste trabalho, estruturada por três seções que versam sobre Controle Interno, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) e os Estudos Anteriores.

O método e o procedimento de pesquisa foram apresentados no Capítulo III. Por fim, o Capítulo IV e V compreenderam as análises e as conclusões do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo se apresenta a fundamentação teórica do estudo. Inicia-se com o tema controle interno, logo após é evidenciada a metodologia do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* e, para finalizar, são apresentados os estudos anteriores sobre controle interno e gestão de risco na Administração Pública.

2.1 Controle interno

O termo controle interno, dependendo da perspectiva ou do referencial que se tome, pode contemplar diversas dimensões, indo desde algo sistêmico (envolvendo diversos processos que perpassam todos os níveis organizacionais em linha ou verticalizados) até o definido como uma das funções clássicas da administração (planejar, organizar, dirigir e controlar) (SILVA, 2016, p. 20). Por isso, ao longo do tempo, diversos estudiosos e organismos nacionais e internacionais passaram a apresentar definições, que na visão deles, seriam as mais adequadas (SILVA, 2016).

Cruz e Glock (2008) afirmam que não existe uma época ou local que possa ser delimitada como marco inicial do processo de controle interno, haja vista que, desde a sua existência, esse integra o conjunto de atividades exercidas por qualquer entidade.

Apesar da não existência de um marco inicial que indique a institucionalização do controle interno nas organizações, fatos históricos que influenciaram as perspectivas organizacionais, quando da implementação dos controles internos no âmbito nacional e internacional, devem ser considerados (ARAÚJO, 2015).

Neste contexto, as primeiras definições de controle interno identificadas no estudo foram elaboradas nos Estados Unidos pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), no início dos anos 1930, após a quebra da Bolsa de Nova York (PELEIAS et al., 2013). O AICPA publicou um relatório específico, no qual deliberou uma proposta de conceito para controle interno. Esse conceito compreendia o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, além de promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração (ATTIE, 2011).

A definição de controle interno adotado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA) ampliou, consideravelmente, a ideia de controle, sendo considerado qualquer ato,

desde estratégicos aos de rotinas operacionais. Nesse sentido, converge, parcialmente, com a definição do AICPA, que está voltada para a produção de informações contábeis confiáveis. O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA) entende o controle interno como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a alta administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e as metas estabelecidos sejam atingidos. A alta administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho, de maneira a possibilitar uma razoável certeza da realização (AUDIBRA, 1998).

A Organização Internacional de Entidades Superiores de Fiscalização (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI) órgão internacional que realiza estudos e elabora normas e diretrizes relacionadas ao exercício da fiscalização no setor público, apresenta a definição de controle interno como um processo integrado, efetuado pela direção e corpo de funcionários. É estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade, os objetivos gerais serão alcançados. Entende-se por objetivos gerais a execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos (INTOSAI, 2007).

Ainda no contexto do setor público, a Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas (NBC – T) 16.8 apresenta um conceito mais abrangente sobre controle interno, definindo-o como o conjunto de recursos, métodos procedimentos e processos adotados pelas entidades do setor público, com a finalidade de salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; propiciar a obtenção da informação oportuna e adequada; estimular adesão às normas e diretrizes fixadas; contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade e auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

O Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO em seu relatório intitulado de Internal Control – Integrated Framework (COSO I), ou seja, “Estrutura Integrada de Controles Internos”, apresenta a definição de controle interno como um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias - eficácia e eficiência das operações;

confiabilidade das demonstrações financeiras; conformidade com as leis e os regulamentos cabíveis (COSO, 2013)

A definição de controle interno identificada na literatura é abrangente. No quadro a seguir, relacionam-se alguns conceitos de controle interno, com base nas definições de outros autores.

Quadro 1: Conceitos de Controle Interno

Conceito	Autor
São os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio	Franco e Marra (1991)
Planejamento organizacional e todos os métodos e procedimentos adotados dentro de uma empresa, a fim de salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas definidas pela direção.	Migliavacca (2004)
Processo destinado a garantir, com razoável certeza e precisão, o atendimento dos objetivos da empresa, seja na eficiência e efetividade operacional, seja na confiança nos registros apresentados pelos relatórios contábeis e financeiros, seja na conformidade com as observâncias às leis e aos normativos aplicáveis à entidade e à sua área de atuação, por meio do desenvolvimento de um eficiente mecanismo de conformidade.	Vieira (2007)
Conjunto de mecanismos balizadores de procedimentos que incidem sobre atividades e resultados, com vistas a garantir a eficiência e a eficácia de processos organizacionais.	Bergue (2008)
Conjunto de procedimentos ou atos que possibilitem segurança quanto aos aspectos lógicos e técnicos do processo, identificando, através de sua adoção, o cumprimento das linhas hierárquicas de autoridade, limite de alçada estabelecida e efetiva execução do fluxo de processamento das operações.	Dias (2010)
Conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Os dois primeiros objetivos representam controles contábeis e o último, controles administrativos.	Almeida (2010)

Fonte: Elaboração própria (2019)

As definições dos referidos autores, algumas de dimensões mais abrangente outras menos, se harmonizam no sentido de que os controles internos são fundamentais no gerenciamento das organizações e permitem aos gestores avaliarem se as ações implantadas

estão proporcionando os benefícios esperados para a empresa. Attie (2011) acentua que a importância do controle interno fica evidente a partir do momento em que se torna impossível imaginar que uma empresa não possui controles internos que possam garantir a continuidade do fluxo de formações e operações.

Os Controles internos propiciam a diminuição de fraudes e erros e, ainda, podem ser usados como ferramenta de planejamento que corrige e previne falhas (SANTOS *et al.*, 2013). A falta ou o uso inadequado do controle interno levam as empresas a terem erros, desperdícios e a não atingirem os resultados esperados. Geralmente, as empresas possuem controles internos. A diferença básica é que esses podem ser adequados ou não (ATTIE, 2011).

Ayres *et al.* (2018) entendem que uma empresa sem um bom controle interno tende a dificultar a sua continuidade no mercado competitivo, pois os riscos de uma organização sem controle são muitos, ficando, ainda, propícia a fraudes, erros, falta de precisão nas decisões, dentre outros acontecimentos.

Em consonância, na administração pública não é diferente. Os controles internos são fundamentais para a melhoria do desempenho, alcance de objetivos, continuidade das organizações públicas ou ainda, como destaca Moreira *et al.* (2017, p. 44) o controle interno desempenha um papel fundamental na gestão, tanto dos gastos públicos quanto no atingimento de metas.

Costa e Fajardo (2011) contribuem no sentido de que assim como nas organizações privadas, as organizações públicas estão também, ou talvez até mais, sujeitas a eventos, que podem afetar o alcance efetivo dos seus objetivos, tais como: fraude, desvios, corrupção, ineficiente aplicação de recursos públicos.

Ávila (2014) destaca que os riscos no setor público devem ser gerenciados, mantendo-se, em primeiro plano, o interesse público. Em um outro aspecto, a mesma autora observa que todos devem possuir as habilidades e competências necessárias para gerenciar riscos, pois nenhum servidor público inovador pode evitar decisões que envolvam riscos.

Em qualquer organização, os controles internos são fundamentais para as entidades, com a característica de que, na Administração Pública, o controle interno se executa de forma sistêmica e conforme exigência legal (MEIRELLES, 2011). O controle interno na administração pública surge da necessidade de corrigir rumos diante dos interesses da sociedade e, atualmente, da necessidade de maior transparência dos gastos e da obrigação de uma utilização regular dos recursos públicos. Integra os próprios processos organizacionais do órgão/entidade, sendo, portanto, a forma que a administração verifica seus próprios atos, no

sentido de se ater aos princípios da legalidade e da supremacia do interesse público (BRANDÃO, 2015). Em consonância, Di Pietro (2007, p. 670) ensina que o controle interno assegurar que a Administração atue em conformidade com os princípios da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação e impessoalidade.

O controle interno, realizado pela própria Administração, é inerente a cada um dos Órgãos e entidade dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário no exercício de suas atividades administrativas. Também chamado de autocontrole ou controle administrativo, finca-se no princípio da autotutela, referindo-se à verificação das metas anteriormente fixadas na lei orçamentária, os resultados alcançados, isso é, a eficiência e eficácia da gestão contábil, orçamentária, financeira e patrimonial (GUERRA, 2005, p. 90).

Segundo Meirelles (2011), o controle interno na Administração Pública é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique.

Em consonância, Silva (1994) ressalta que o controle interno é exercido pelos órgãos centrais e setoriais da estrutura organizacional do setor público e devem manter, de forma integrada, um sistema de controle interno, com a finalidade de: a) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias, a execução dos programas e dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; b) comprovar a legalidade, a legitimidade, a economicidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia, eficiência e efetividade, da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional dos órgãos e entidades da administração pública; c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres e d) apoiar o controle externo no exercício da sua missão institucional.

2.1.1 Controle interno na Administração Pública

A fundamentação legal para o controle interno na administração pública se encontra inicialmente preconizada pela Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964, que estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e para o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. No seu artigo 75, verifica-se uma preocupação com o emprego das receitas, direitos e obrigações, bens e valores

públicos, além do cumprimento do programa de trabalho. Conforme o referido artigo, o controle da execução orçamentária compreende a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviço (BRASIL, 1964)

A partir da Constituição Federal de 1967, no artigo 72, o controle interno passou a integrar a Carta Maior, porém, implementado apenas pelo Poder Executivo. Contudo, somente com a reforma administrativa estabelecida pelo Decreto-Lei 200/67, iniciou-se a institucionalização no âmbito do Poder Executivo, do Sistema de Controle Interno, com a implantação das Inspetorias-Gerais de Finanças-IGF, sendo o Ministério da Fazenda designado Órgão Central dos sistemas de administração financeira, contábil e de auditoria. Desde então, diversas mudanças ocorreram em termos de atribuições, estrutura e funcionamento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo (SILVA, 2009).

A Constituição de 1988 (CF) acrescentou os controles internos dos Poderes Legislativo e Judiciário, além de ampliar a sua atuação. Dessa forma, obrigou todos os poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) a estruturarem um sistema de controle interno, com vistas à boa gestão dos recursos públicos. O artigo 70 da Carta Magna versa que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988)

Silva (2009) explica que sistema de controle interno se refere à ação organizada de todas as atividades desenvolvidas pela Administração que, sob o comando e orientação de um órgão central, visem o cumprimento dos princípios instituídos pela Constituição Federal, da legislação e dos objetivos para atender o interesse público.

O artigo 74 da CF versa ainda que os sistemas de controle interno deverão ser mantidos de forma integrada, com o objetivo de verificar o cumprimento das metas previstas nos planos plurianuais, a execução de programas do governo, comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficiência e à eficácia na gestão orçamentária, patrimonial e financeira nos órgãos e entidades da administração federal e, ainda, fornecer apoio ao controle externo no alcance da sua missão institucional (BRASIL, 1988)

A Lei Complementar de nº 101 de 04 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, surgiu como parte integrante do conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal, lançado pelo governo. Com o intuito de colocar em ordem as finanças públicas, de reduzir o déficit público, estabilizar a dívida pública em relação ao PIB (Produto Interno Bruto), se apoia em quatro grandes eixos: planejamento, transparência, controle e responsabilização (SANTOS; SILVA, 2012).

A LRF impõe que a fiscalização da gestão fiscal se faça através do sistema de controle interno, exigindo o acompanhamento, concomitante, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública, determinando, inclusive, o atingimento de metas estabelecidas pelo sistema de planejamento e a obediência de condições e limites de despesas e controle de dívidas (SILVA, 2009).

O legislador, Artigo 54, atribui ao Controle Interno a responsabilidade solidária pelas assinaturas que acompanharão o Relatório de Gestão Fiscal, surgindo, dessa forma, a exigência legal da estruturação de um Sistema de Controle Interno, no qual o administrador público cria o seu respectivo Controle Interno, consolidando-o, posteriormente, num Sistema de Controle Interno (BRASIL, 2000).

A lei complementar trata ainda, artigo 59, da responsabilidade do Sistema de Controle Interno de cada Poder e do Ministério Público em fiscalizar o cumprimento das normas estabelecidas. Esse artigo enfatiza os principais pontos a serem fiscalizados e analisados pelo Sistema de Controle Interno, em especial, o atingimento de metas, limites e condições para a realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar, despesa total com pessoal, indícios de irregularidades na gestão orçamentária, dentre outros aspectos (BRASIL, 2000).

A forma diversificada do controle na Administração Pública merece destaque. Segundo Meirelles (2011), o controle se realiza: a) conforme o Poder, órgão ou autoridade que o exercita; b) de acordo com o aspecto, modo ou amplitude; c) segundo o seu fundamento; d) consoante o momento de sua efetivação e e) quanto à sua localização, cujas características são resumidas no quadro abaixo:

Quadro 2: Formas de controle na Administração Pública

Classificação	Conceito
Quanto ao poder, órgão ou autoridade que o exercita	Executivo: diz respeito à execução dos atos; Legislativo: envolve a regulamentação dos atos; Judiciário: trata-se do julgamento ou avaliação dos atos.
Quanto ao aspecto, modo ou amplitude	Legalidade: conforme a lei; Legitimidade: aquele controle realizado por agente legalmente designado para realizá-lo; Mérito: voltado à avaliação, pelo administrador, sobre a condição da conveniência ou da oportunidade para a realização do ato administrativo.
Quanto ao fundamento	Hierárquico: fluindo do escalonamento vertical dos órgãos ou da autoridade controladora, executado pela administração direta ou centralizada, decorrendo da subordinação hierárquica; Finalístico: resultante da vinculação administrativa, voltado à Administração indireta, nos termos da lei que institui cada entidade
Quanto à localização	Interno: realizado pelo próprio Poder, órgão ou entidade que o executa; Externo: executado por Poder ou órgão alheio à estrutura de controle, que na Administração Pública, em regra, é parlamentar, com o auxílio do Tribunal de Contas.

Fonte: Adaptado de Gattringer (2016)

Conforme demonstrado acima, parte do controle interno na administração pública é regido pelo próprio ordenamento jurídico, trazendo, assim, diversas formalidades e aspectos legais. Pode-se citar, como exemplo, o aspecto, modo ou amplitude com relação à legitimidade, em que o controle é realizado estritamente por agente legalmente designado para realizá-lo. Costa e Fajardo (2011) trazem uma reflexão importante com relação ao ambiente legal e formal das organizações públicas, em que o fomento à iniciativa é, em geral, considerado como avessos a riscos e pouco empreendedores, tendendo a cometer mais erros, como erros de “omissão” - não fazer o que deveriam - e erros de “comissão” - fazer o que não deveriam. Araújo *et al.* (2016) fomentam essa crítica em relação ao ambiente das organizações públicas. No seu estudo, cujo objetivo era o de verificar quais constatações em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros se encontram relacionadas as perspectivas do COSO II, se percebeu que os municípios desempenham suas ações voltadas para as conformidades de

leis e para atingir metas orçamentárias e fiscais e pouco voltadas para o alcance da eficiência e eficácia.

Com relação à classificação do controle interno na Administração Pública, Silva (2009) classifica as características conforme o quadro abaixo.

Quadro 3: Características do Controle interno na Administração Pública

Características	Conceito
Quanto à natureza	Execução: no âmbito das unidades executoras (hospitais, creches, escolas, dentre outras instituições); Gerencial: no âmbito das unidades de comando e assessoramento (Gabinete do Prefeito, Secretarias, Departamentos, dentre outros setores).
Quanto à forma	Procedimental: o controle é aplicado em cima dos procedimentos desenvolvidos pela Administração, através de um conjunto de ações específicas, visando o acompanhamento da gestão. Documental: o controle se faz através da documentação e sistematização de informações essenciais sobre o funcionamento da máquina administrativa, que é o controle sobre os registros (relatórios, balanços, conciliações bancárias, dentre outros documentos). Misto: quando o controle é efetuado de forma procedimental e documental;
Quanto à forma de execução	Manual: feito à mão Informatizado: utiliza-se de informática Misto: quando reúnem as duas formas: manual e informatizado.
Quanto ao lugar de execução	Centralizada: o acompanhamento é realizado por um único órgão central de controle; Descentralizada: realizado em cada uma das unidades de execução ou unidades setoriais. Mista: reúne, de forma sistêmica e integrada, as duas formas, centralizada e descentralizada;
Quanto à finalidade	Preventivo ou de Proteção: segurança do patrimônio público; Contábil: fidedignidade dos dados necessários à Contabilidade Pública da entidade; Estatístico: produção de dados para a medição dos resultados da gestão, permitindo uma retroalimentação para o planejamento; Fiscalizador: promove a regularidade da administração; Avaliador: consecução dos objetivos traçados pela administração; Comprobatórios: informações essenciais para a prestação de contas dos recursos públicos sob responsabilidade dos administradores.

Fonte: Adaptado de Silva (2009)

O controle interno na administração pública pode ser classificado ainda quanto à tempestividade (preventivos, concomitantes e subsequentes) e quanto à área em que os controles são empregados (Grupo dos Controles Internos Contábeis e grupo dos Controles Internos Administrativos), conforme explica Cruz e Glock (2008).

O Controle Interno na administração vem se aprimorando ao longo do tempo, talvez pela própria evolução da administração pública, sobretudo após a reforma gerencial. Segundo

Cunto *et al.* (2014), esse novo modelo de gestão pública, iniciado no primeiro mandato do Governo de Fernando Henrique Cardoso, é voltado para uma atuação do Estado eficiente, eficaz e efetivo frente às crescentes demandas sociais.

Em 2010, a administração pública federal deu início a um importante processo de aperfeiçoamento dos seus controles.

Como medida de melhoramento dos controles internos da administração pública Federal, o Tribunal de Contas da União, por intermédio da Instrução Normativa – TCU nº 63, de 01º de setembro de 2010, passou a solicitar que os órgãos e entidades da administração pública federal direta e indireta e demais unidade jurisdicionais, apresentassem um Relatório de Gestão, com o objetivo de relatar as práticas reais de gestão empreendidas no exercício, de forma a propiciar uma visão mais completa possível dessa gestão aos órgãos de controle e à sociedade em geral.

O relatório de Gestão se fundamenta na necessidade de integrar, no exame e no julgamento das contas dos gestores públicos, o controle da conformidade e do desempenho da gestão, a fim de contribuir para o aperfeiçoamento da administração pública. A referida instrução, versa, inicialmente, sobre os riscos, ao considerar o exame de desempenho como a análise da eficácia, eficiência, efetividade e economicidade da gestão em relação aos padrões administrativos e gerenciais expressos em metas e resultados negociados com a administração superior ou definidos nas leis orçamentárias e da capacidade dos controles internos de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades. Para o tribunal, o termo “risco” se refere à possibilidade de algo acontecer e ter impacto nos objetivos, sendo medido em termos de consequências e probabilidades (IN-TCU Nº 63, DE 01 DE SETEMBRO DE 2010).

Ainda em 2010, o Tribunal de Contas da União, através da Decisão Normativa – TCU nº 107/2010, orientou acerca da elaboração dos conteúdos do relatório de gestão e estabeleceu que as organizações públicas federais trouxessem informações a respeito do funcionamento da sua estrutura de controle interno, contemplando os cinco componentes da obra Controle Interno – Estrutura Integrada (Internal Control – Integrated Framework) do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), conforme abaixo:

- a) Ambiente de controle;
- b) Avaliação de risco;
- c) Procedimentos de controle;
- d) Informação e Comunicação;
- e) Monitoramento.

O guia Internal Control: Integrated Framework (COSO I) objetiva orientar as organizações quanto aos princípios e melhores práticas de controle interno. É dividida em cinco componentes que se inter-relacionam, os quais abrangem as áreas de controle que o gestor necessita para bem tomar as decisões: ambiente de controle; avaliação de risco; atividade de controle; informação e comunicação e monitoramento (SANTOS; SOUZA, 2013).

Em consonância com o Tribunal de Contas da União, diversos órgãos da administração pública federal passaram a aprimorar seus controles internos. O Ministério da Fazenda, em 2011, deu início a um complexo programa continuado de modernização da gestão, denominado Programa de Modernização Integrada do Ministério da Fazenda. O Programa consistiu no desenvolvimento de ações voltadas à construção de soluções coletivas e desafios gerenciais comuns a diversos órgãos da estrutura do Ministério da Fazenda. Para tanto, foram criadas frentes de trabalho organizadas em temas, sendo o 6º tema denominado “gestão de riscos”. Essa frente de trabalho tinha o objetivo de incluir a abordagem de Governança e Metodologia de Risco, definir e aprovar políticas de Gestão de Riscos e Institucionalizar o Modelo de Gestão de Riscos no modelo de Governança do Ministério da Fazenda (PMIMF, 2019).

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, a partir da PORTARIA RFB nº 1674, de 16 de setembro de 2014, instituiu uma Política de Gestão de Riscos na Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a definição dos princípios a serem observados, objetivos, conceitos, competências dos gestores, diretrizes e o processo de Gerenciamento de Riscos.

Através do Ministério da Fazenda foi instituído ainda, em 18 de novembro de 2015, a Política de Gestão de riscos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Foram definidos princípios, objetivos, conceitos, competência e diretrizes, tendo como base a norma ABNT NBR ISO 31000:2009 (PORTARIA CARF Nº 64, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2015).

Em 2016, a Controladoria-Geral da União e o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão com o objetivo do melhoramento dos controles internos e da gestão de riscos, determinaram que os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal adotassem medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos e à governança através da Instrução Normativa Conjunta CGU/MPOG nº 1, de 10 de maio de 2016. Sendo assim, conforme artigo 13 da referida instrução, os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deveriam implementar, manter, monitorar e revisar o processo de gestão de riscos, compatível com sua missão e seus objetivos estratégicos. Foram estabelecidos alguns conceitos, como: Princípios da gestão de riscos, Objetivos da Gestão de riscos, Estrutura do

Modelo de Gestão de riscos, Política de gestão de riscos, dentre outros aspectos (INC-MP/CGU Nº 01, DE 10 DE MAIO DE 2016).

Cabe destacar que o dirigente máximo de cada órgão ou entidade passa a ser o principal responsável pelo estabelecimento da estratégia de organização e da estrutura de gerenciamento de riscos. A referida norma ressalta, ainda, que os controles internos da gestão, responsabilidade de cada órgão e entidade do Poder Executivo Federal, devem ser posicionados de forma mais adequada para mitigar a probabilidade de ocorrência de riscos (INC-MP/CGU Nº 01, DE 10 DE MAIO DE 2016).

Em cumprimento à Instrução Normativa Conjunta de 2016, diversos órgãos alinharam-se às determinações como o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão que, por intermédio da PORTARIA Nº 426, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2016, instituiu a Política de Gestão de Integridade, Riscos e Controles Internos sistematizada e suportada pelas premissas da metodologia do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO. O Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil institui a Política de Gestão de Risco, através da PORTARIA Nº 353, DE 5 DE MAIO DE 2017.

Finalmente, também o Ministério da Educação, pela PORTARIA MEC Nº 234, DE 15 DE MARÇO DE 2018, instituiu sua Política de Gestão de Riscos. O Ministério do Turismo, também o realizou, pela PORTARIA Nº 14, DE 12 DE JANEIRO DE 2017. O Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União o fez pela PORTARIA Nº 915, DE 12 DE ABRIL DE 2017. O Ministério Dos Transportes, Portos e Aviação Civil, o instituiu pela PORTARIA Nº 353, DE 5 DE MAIO DE 2017. O Ministério do Desenvolvimento Social e Agrário, o constituiu pela PORTARIA Nº 174, DE 11 DE MAIO DE 2017, dentre outros setores.

Embora recente, a incorporação de alguns elementos da metodologia COSO na administração pública federal, conforme verificado acima, teve como ponto de partida a Instrução Normativa – TCU nº 63, de 1 de setembro de 2010, Decisão Normativa – TCU nº 107/2010 e a Instrução Normativa Conjunta CGU/MPOG nº 1, de 10 de maio de 2016. A seguir, será apresentada a metodologia COSO e suas especificidades.

2.2 COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

Os inúmeros escândalos que eclodiram devido à descoberta de fraudes nas demonstrações contábeis de grandes empresas, fizeram com que os Estados Unidos da América elaborassem leis que obrigassem as empresas a intensificarem seus controles internos e, ao mesmo tempo, regulamentá-los para facilitarem a execução. Então, no ano de 1985 foi criada a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), uma organização independente, que visava estudar as causas das fraudes nas demonstrações contábeis. Posteriormente, a Comissão se transformou em um Comitê, passando a se chamar COSO - *The Committee of Sponsoring Organizations* (Comitê das Organizações Patrocinadoras) (SANTOS *et al*, 2013).

Segundo Sedrez e Fernandes (2011), o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) é um organismo não governamental norte americano, que surgiu a partir da National Commission on Fraudulent Financial Reporting, também como conhecido como Treadway Commission, por ter como responsável James C. Treadway, ex-membro da Securities and Exchange Commission (SEC), que é a Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos. É patrocinada pelas cinco principais entidades relacionadas à área financeira e contábil nos Estados Unidos, a saber: *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), *American Accounting Association* (AAA), *Financial Executives International* (FEI), *The Institute of Internal Auditors* (IIA), *Institute of Management Accountants* (IMA) (SANTOS *et al.*, 2013).

O The Committee of Sponsoring Organizations atua nos Estados Unidos, New York. Seu principal enfoque são os controles internos. Esse modelo atua no estabelecimento de uma sequência de eventos que deverão determinar os níveis de controles necessários às atividades da empresa. Esses controles estão diretamente relacionados aos objetivos da empresa. Dedica-se à melhoria dos relatórios financeiros, através da ética e da efetividade dos controles internos e governança corporativa, cujo objetivo é auxiliar as entidades empresariais e demais organizações a avaliar e aprimorar seus sistemas de controle interno (ZONATTO; BEUREN, 2012).

A metodologia COSO está entre os modelos internacionais de referência para avaliação dos controles internos. Na 17ª reunião do Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) realizada em Seul, em 2001, foi reconhecida uma forte necessidade de atualizarem-se as diretrizes de 1992, relativas ao controle interno. Foi, então, estabelecido que,

para essa tarefa, deveria ser considerado o trabalho do COSO, como o marco referencial sobre o controle interno (CANNAVINA; PARISI, 2015).

A citada entidade elaborou um modelo teórico-conceitual, denominado de COSO I, composto de cinco elementos (Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento), o qual relaciona os objetivos organizacionais (Eficiência das Operações, Relatórios Financeiros e de conformidade com leis e regulamentos) com os objetivos das diversas áreas da gestão, que devem ser controladas. Contudo, visando atualizar o referido modelo e melhorar a gestão de riscos corporativos, em virtude das fraudes ocorridas em grandes corporações, o COSO ampliou o seu *framework* para oito componentes (Ambiente Interno, Fixação de Objetivos, Identificação de Eventos, Avaliação de Riscos, Respostas a Riscos, Informação e Comunicação e Monitoramento). Essa ampliação ficou sendo chamada de COSO II (ARAÚJO, 2015).

Cabe ressaltar que existem outros modelos de controle interno e gerenciamento de riscos aceitos mundialmente como o COCO, turnbull report e King report, conforme se pode verificar a seguir:

- a) Desenvolvido pelo Canadian Institute of Chartered Accountants - CICA (ou Instituto Canadense de Contadores Certificados), o COCO foi criado com o objetivo de ajudar a alta administração das organizações a implementar e avaliar um ambiente de controle, a fim de atingir seus objetivos operacionais e estratégicos (FARIAS *et al.*, 2009). Segundo Zonatto e Beuren (2012), nesse modelo, os valores comportamentais são tidos como a base fundamental para a implantação de controle interno nas organizações. Não há preocupação com estruturas de controle, mas sim, com os indivíduos. Nesse mesmo sentido, Cunha (2012) disserta que o COCO envolve elementos com o aprendizado contínuo, indicadores de performance e cultura organizacional, dentre outros relacionados com os recursos humanos na organização. Maia *et al.*, (2005) explicam que para o COCO, os aspectos que devem ser considerados na elaboração de um sistema de controle interno são os objetivos da empresa, o compromisso de todos os colaboradores com a organização, a potencialidade desses colaboradores em agregar valor à empresa e um processo constante de monitoramento e aprendizagem, que servirá de base para o acompanhamento das novas necessidades identificadas a partir dos ambientes interno e externo à empresa.
- b) O committee on corporate Governance of the institute of chartered accountants in england & Wales (turnbull report) (código combinado de Governança corporativa do

instituto de contabilistas certificados da Inglaterra) é um código de boas práticas de governança corporativa, aprovado pela Bolsa de Valores de Londres, que estabelece diretrizes de orientação para os controles internos (ZONATTO; BEUREN, 2012). Esse modelo recomenda a adoção de um adequado sistema de controle interno baseado nos riscos do negócio, uma vez que a gestão apenas dos controles internos financeiros é insuficiente para uma adequada estrutura de controle interno. Devem ser verificados também os riscos relativos à proteção dos ativos e dos acionistas para o desenvolvimento de um ambiente de negócio de sucesso (JORDÃO *et al.*, 2012). Na aplicação do Turnbull Report, o controle interno deve ser alinhado às operações e não ser tratado como uma iniciativa isolada, ser capaz de identificar os riscos dentro e fora da empresa e permitir a cada empresa aplicar o sistema de uma maneira apropriada e relacionada aos seus riscos (FARIAS, *et al.*, 2009).

- c) O king committee on corporate governance (king report) (comitê de Governança é uma corporativa da África do sul. De acordo com esse modelo, o sistema de controle interno deve ser estabelecido pelos gestores, visando à diminuição dos riscos e o alcance dos objetivos da companhia. É de responsabilidade dos gestores definirem os riscos desejados para a companhia, operacionalmente e em outros aspectos. Os gestores devem determinar o nível de risco, prevendo o crescimento nas oportunidades para a companhia e seus acionistas (MAIA *et al.*, 2005).

Conforme Zonatto e Beuren (2012), o atual modelo reconhece outros meios que podem proporcionar ganhos aos acionistas da organização e destacam as questões relacionadas ao desenvolvimento econômico, questões de cunho social e questões relacionadas ao meio ambiente em que a empresa está inserida. Nesse caso, o foco do sistema de controle interno da empresa deve voltar-se à diminuição dos riscos e ao alcance dos objetivos.

O modelo utilizado neste estudo é o COSO, tendo em vista já ter sido matéria em decisões normativas sobre o controle interno na administração pública federal, conforme a Decisão Normativa – TCU nº 107 de 27 de outubro de 2010 e a Instrução Normativa Conjunta CGU/MPOG nº 1, de 10 de maio de 2016.

No tópico seguinte será apresentado o citado modelo.

2.2.1 COSO I - Internal Control – Integrated Framework

No ano de 1992, o COSO emitiu um relatório intitulado como Internal Control – Integrated Framework (COSO I), ou seja, “Estrutura Integrada de Controles Internos”, que se tornou referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos. Considerado um avanço para o desenvolvimento dos Controles Internos, com a finalidade de medir e avaliar a eficiência desses controles nas organizações, apresentou, na sua estrutura tridimensional, uma abordagem metodológica generalizada sobre estruturas de controles (GATTRINGER, 2016).

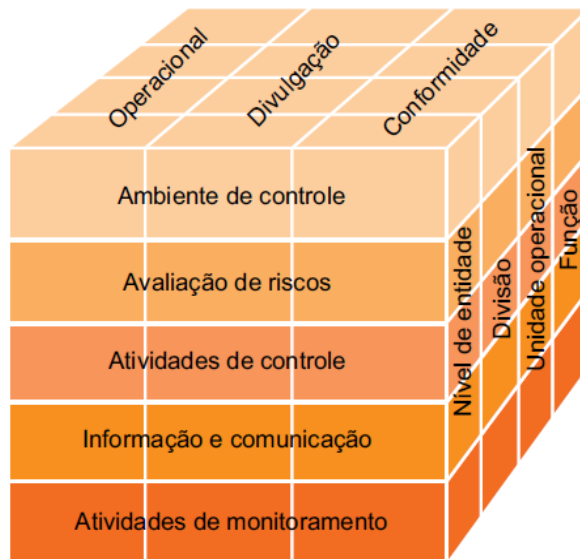
O COSO I apresenta o Controle Interno, definindo-o como um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias - eficácia e eficiência das operações; confiabilidade das demonstrações financeiras; conformidade com leis e regulamentos cabíveis (CANNAVINA; PARISI, 2015).

Santos *et al.* (2013) explicam que segundo a metodologia COSO, a principal finalidade do controle interno é a garantia razoável com relação ao alcance das metas da empresa. Quanto a isso, presume-se que o controle interno não possibilita a garantia total dos processos, mas deixa uma ressalva quanto à eficácia, uma vez que sua função é auxiliar e dar suporte para a busca dos objetivos. Gonçalves e Riccio (2009), sobre o tema, complementam que sua implantação não erradica totalmente a possibilidade de ocorrência de problemas diversos, mas aumenta a confiabilidade no processo e, consequentemente, no seu resultado.

O modelo COSO pode ser aplicado a entidades de pequeno e grande porte, públicas ou privadas, com ou sem fins lucrativos, visando a avaliação e o aperfeiçoamento dos sistemas de controles internos (COSO, 2013). Nesse sentido, Namour (2015) afirma que esse modelo possibilita uma forma objetiva de avaliar os controles internos também na Administração Pública, utilizando, para tal, os componentes como o ambiente de controle, a avaliação de riscos, os procedimentos de controle, a informação e comunicação e monitoramento, com vistas à avaliação dos controles internos, diretamente relacionado à necessidade de constante melhoria do controle da Administração Pública e, consequentemente, com a eficiência e com o interesse público.

O COSO I trouxe critérios práticos, amplamente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para a sua avaliação. O referido modelo foi resumido e apresentado em um cubo de três dimensões, conforme a Figura 1:

Figura 1: Modelo COSO I em três dimensões



Fonte: COSO (2013)

A primeira dimensão aponta os cinco componentes da estrutura de controle interno proposta pelo COSO, sendo eles: ambiente de controle, avaliação de risco, atividade de controle, informação e comunicação, além de monitoramento. Tais elementos serão explanados no próximo tópico.

A segunda dimensão retoma os três principais objetivos da organização: a eficácia e eficiência das operações; a qualidade dos relatórios financeiros e, por fim, a conformidade com as exigências legais, conforme segue:

- a) Os objetivos operacionais relacionam-se à eficácia e à eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos (COSO, 2013).
- b) Os relatórios financeiros se relacionam com as divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos ou às políticas da entidade (COSO, 2013).
- c) A conformidade com as leis e normas se relacionam com o cumprimento de leis e regulamentações as quais a entidade está sujeita (COSO, 2013).

A terceira dimensão expressa o quão necessário é para a organização a aplicação da estrutura de controle, considerando os cinco elementos, em cada unidade operacional e em cada atividade relacionada, contemplando todos os níveis hierárquicos dispostos no organograma da organização (SANTOS *et al.*, 2013).

Após a publicação do relatório Internal Control – Integrated Framework, em 1992, o Comitê continuou seus trabalhos e em 2001, nomeou um grupo de trabalho para liderar o desenvolvimento de um novo documento. Então, em setembro de 2004, o COSO disponibilizou à sociedade o Enterprise Risk Management (ERM) - Integrated Framework (COSO 2004), o qual será apresentado a seguir.

2.2.2 COSO II - Enterprise Risk Management (ERM) - Integrated Framework

Este novo texto se caracteriza como uma expansão da visão dos controles internos, que tem como objetivo oferecer uma visão mais robusta e extensiva da gestão de riscos nas empresas. O ERM, ou simplesmente modelo COSO II, estabelece uma sequência de eventos para a gestão de processos em ambiente de controle, de modo que os gestores das organizações levem em consideração os riscos a que as empresas estão expostas, bem como avaliem quais são os controles necessários para o gerenciamento desses riscos e, por sua vez, encontram-se ativos (ZONATTO; BEUREN, 2012).

O COSO (2004) estabelece uma sequência de eventos que contempla oito ambientes diferentes a serem analisados numa organização, o que torna possível ao gestor identificar, avaliar e monitorar os riscos a que a empresa está exposta de maneira constante, acompanhando, assim, sua evolução. Na primeira edição (1992), o COSO estabelecia cinco ambientes inter-relacionados de controle. Com a publicação do ERM (2004), esses ambientes foram ampliados para oito componentes.

Segundo Furtado (2014), com a crescente preocupação com a gestão de riscos, tornou-se cada vez mais clara a necessidade de uma estratégia sólida, capaz de identificar, avaliar e gerir os riscos – fruto de uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão – fazendo com que, em 2001 o COSO iniciasse um projeto mais direcionado para a gestão dos riscos empresariais e solicitou à Pricewaterhouse Coopers que desenvolvesse uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar a própria gestão dos riscos. Isso tudo acabaria culminando, em 2004, na obra denominada por Enterprise Risk Management –

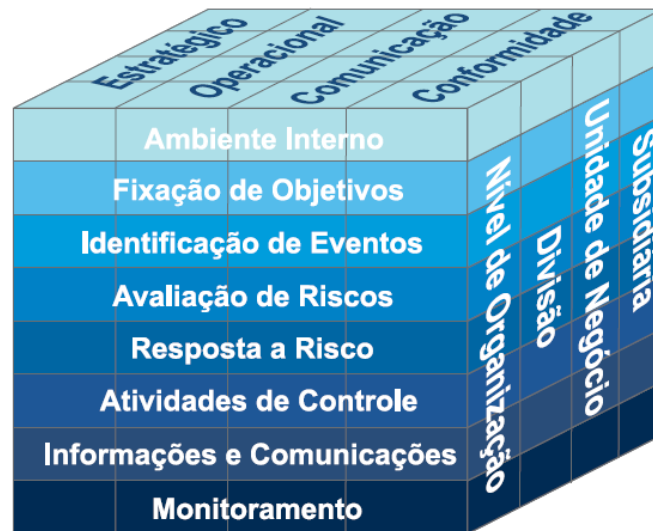
Integrated Framework, (Gestão de Riscos Empresarial – Estrutura Integrada), também conhecida simplesmente como COSO II ou COSO ERM.

Almeida (2005) complementa que o COSO 2004 dá aos gestores e a toda a entidade, uma visão mais profunda dos elementos que devem ser observados para culminar com a obtenção dos objetivos e metas da organização, além de proporcionar ao Conselho de Administração e aos gestores um guia para identificar, avaliar e gerir os riscos de maneira a potencializar as oportunidades e aumentar o valor da entidade.

Quando comparados o COSO I em relação ao COSO II, verifica-se que foi dada ênfase ao gerenciamento de riscos corporativos (no primeiro modelo denominado de Avaliação de Riscos), o qual foi segregado em três componentes inter-relacionados (Identificação de Eventos, Avaliação de Riscos e Respostas a Riscos). Essa nova estrutura tridimensional representa o inter-relacionamento dos oito componentes de gerenciamento de riscos do modelo com as unidades dentro de uma organização para que os objetivos estratégicos, operacional, comunicação e conformidade sejam atingidas (SILVA, 2016).

Na visão de Vieira e Freitas (2015), o COSO II, além de alterar as dimensões dos objetivos organizacionais constantes no COSO I, incluiu o objetivo estratégico na gestão de risco. Dessa forma, as dimensões dos objetivos organizacionais passam de três para quatro (Estratégicos, Operações, Comunicação e Conformidade) e foram adicionados três componentes de controles internos (Fixação de objetivos, identificação de eventos, resposta ao risco) em relação aos previstos no COSO I. Assim, o COSO, além de identificar os objetivos da organização, também define o controle interno e fornece condições para a auditoria avaliar e validar os controles.

Na figura 2 é apresentada a matriz tridimensional em forma de cubo, proposto pelo COSO (2004), que compõe a relação entre os objetivos que uma organização se empenha em alcançar e os componentes do gerenciamento de riscos corporativos, que representam aquilo que é necessário para o seu alcance, conforme se pode verificar a seguir:

Figura 2: Elementos do COSO II

Fonte: COSO (2004)

Como demonstrado, a primeira dimensão corresponde aos oito componentes da metodologia, a segunda dimensão corresponde às quatro categorias dos objetivos e a terceira dimensão relaciona as diferentes unidades organizacionais da entidade. Segundo Barragan *et al.* (2006), existe uma relação direta entre os objetivos dos controles internos e os componentes da estrutura que são necessários para alcançá-los, bem como a responsabilidade de todos, zelando pela entidade em busca dos seus objetivos. Independentemente do tamanho, estrutura, ou ramo de negócio, todas as empresas estão expostas aos riscos e precisam de mecanismos para gerenciá-los.

A realização de objetivos (segunda dimensão) é feita com base na missão ou visão estabelecida por uma organização. A administração estabelece os planos principais, seleciona as estratégias e determina o alinhamento dos objetivos nos níveis da organização. Conforme o COSO (2004), essa estrutura de gerenciamento de riscos corporativos é orientada, a fim de alcançar os objetivos de uma organização e são classificados em quatro categorias:

- a) Estratégicos – metas gerais, alinhadas com o que suportem à sua missão;
- b) Operações – utilização eficaz e eficiente dos recursos;
- c) Comunicação – confiabilidade de relatórios;
- d) Conformidade – cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

A terceira dimensão representada por subsidiárias, unidades de negócio, divisões e entidades, relacionam-se à abrangência de aplicação da metodologia às diferentes unidades organizacionais da entidade (SEDREZ; FERNANDES, 2011).

Como se pode observar, o gerenciamento de riscos corporativos está relacionado com a estrutura das atividades específicas de cada organização. Os ambientes de controle e, por consequência, o controle das atividades, poderão diferir de uma empresa para outra, por dependerem do perfil do administrador, da estrutura da organização ou das peculiaridades da atividade das empresas. Somente após a estruturação do sistema de gestão de riscos da organização, na qual já estão definidas as atividades de controle da entidade, é que os gestores escolhem os instrumentos de controle que melhor lhes convierem para o gerenciamento dos riscos a que a empresa está exposta (ZONATTO; BEUREN, 2012).

A seguir serão demonstrados os oito componentes do COSO II, os quais são: Ambiente Interno, Fixação de Objetivos, Identificação de Eventos, Avaliação de Riscos, Respostas a Risco, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento.

2.2.2.1 Ambiente Interno

O ambiente interno compreende o tom de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite a risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que esses estão (COSO, 2004).

O ambiente interno é moldado pela história e cultura da organização e, por sua vez, molda, de maneira explícita ou não, a cultura de riscos da organização e a forma como eles são encarados e geridos, influenciando a consciência de controle das pessoas. É a base para todos os outros componentes do sistema, provendo disciplina e estrutura (FURTADO, 2014).

Quatro características informacionais devem ser observadas pelas empresas no ambiente de controle: estrutura formalmente definida, política de controle interno, política de gestão de riscos e política de gestão de recursos humanos (ZONATTO; BEUREN, 2012).

Segundo Souza (2007), o ambiente de controle é a base de todos os componentes de gerenciamento de risco. O ambiente de controle representa a filosofia da entidade em relação à redução dos riscos e assimilação da cultura de controle.

Segundo Maia *et al.* (2005), o ambiente de controle inclui conceitos como conduta, atitude, consciência, competência e estilo. Grande parte da sua força é extraída da conduta estabelecida pelo conselho de administração e pelos executivos da companhia.

Alguns elementos devem ser considerados quando se analisa o ambiente de controle de uma entidade, conforme se pode verificar no Quadro 4.

Quadro 4: Elementos do Ambiente de Controle

<p>Filosofia de administração de risco Esse elemento significa as crenças da entidade em relação ao risco ou como são conduzidas suas atividades relacionadas ao risco. Reflete também as políticas estabelecidas pela organização, que devem estar nas atitudes do dia a dia da entidade.</p>	<p>Apetite ao risco O apetite ao risco está relacionado ao risco que a entidade aceita correr na busca pela produção de valor. O apetite está ligado à estratégia, sendo que diferentes estratégias irão expor a entidade a diferentes tipos de risco e esses devem estar alinhados ao apetite de risco.</p>
<p>Conselho de administração O conselho de administração, é considerado como uma parte crítica dentre os elementos do ambiente interno. O conselho deve possuir independência em relação à diretoria da entidade, deve ser composto por membros com considerável grau de conhecimento técnico e do ramo de atividade da entidade.</p>	<p>Integridade e valores éticos Trata-se de uma declaração das posições da entidade em relação à ética. Os líderes de uma organização são responsáveis por estabelecerem uma cultura organizacional. É a cultura que encoraja condições de integridade, ética e conformidade com a lei.</p>
<p>Compromisso com a competência A competência demonstra o conhecimento e as habilidades necessárias para a realização de tarefas, devendo ser definida pela gerência. Um fator a ser considerado é a natureza e o grau de julgamento que cada tarefa deve ter, aliado a um possível compromisso entre supervisão e grau de julgamento individual.</p>	<p>Estrutura organizacional A forma como uma entidade está estruturada reflete no modo como ela planeja, executa, controla e monitora suas atividades. Para possuir uma estrutura adequada, uma entidade deve definir áreas-chave de autoridade e responsabilidade e estabelecer linhas de comunicação apropriada.</p>
<p>Designação de autoridade e responsabilidade Esse elemento diz respeito ao grau em que indivíduos e equipes são autorizados e encorajados a ter iniciativa para debater assuntos e resolver os problemas e os limites de autoridade.</p>	<p>Políticas e práticas de recursos humanos Relacionam-se à forma pela qual a entidade realiza atividades de contratação, orientação, treinamento, avaliação, promoção e punição de pessoal, além de como os empregados são comunicados acerca dos níveis desejados de integridade, comportamento ético e competência.</p>
<p>Diferenças no ambiente e suas implicações Refere-se à identificação de diferentes ambientes existentes dentro de uma entidade ou entre uma organização e suas subsidiárias. Essas diferenças devem ser conhecidas e tratadas para que se obtenha sucesso no gerenciamento de risco da entidade como um todo.</p>	

Fonte: Adaptado de COSO (2004)

Nota-se que o ambiente interno da entidade é a base para todos os outros elementos apresentados pelo COSO (2004). A entidade, definindo sua missão, filosofia, apetite de risco, tendo o comprometimento dos seus colaboradores e contando com a participação efetiva do seu conselho de administração, estará preparada para atingir as metas propostas e gerenciar os seus prováveis riscos.

2.2.2.2 Fixação de objetivos

A fixação de objetivos é uma condição para a identificação de eventos, para a avaliação de riscos e para a resposta ao risco, que são os elementos seguintes da estrutura do COSO (2004). Primeiro, devem existir objetivos para que a administração da entidade possa identificar os riscos e, dessa forma, adotar ações necessárias para mitigá-los (SOUZA, 2007).

Os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração disponha de um processo implementado para estabelecer os objetivos que propiciem suporte e estejam alinhados com a missão da organização e sejam compatíveis com o seu apetite a riscos (COSO, 2004).

Por serem uma preconização da identificação de eventos, da avaliação de riscos e das respostas aos riscos, as definições de objetivos devem estar correlacionadas e segregadas em categorias, como: estratégicos, operacionais, comunicação e conformidade. Estratégicos referem-se à definição dos rumos da organização. Os operacionais estão atrelados aos subobjetivos de eficácia e eficiência operacional, com vistas ao atingimento da meta final da organização. Os de comunicação dizem respeito ao aumento da confiabilidade dos relatórios, sejam eles internos ou externos. Os de conformidade delimitam o como a administração cumprirá as leis e regulamentos aplicáveis ao ambiente em que atua (SILVA, 2016).

Segundo Furtado (2014), os objetivos devem ser definidos a priori, para que seja possível identificar os riscos a eles associados. A explicitação de objetivos, alinhados à missão e à visão da entidade é necessária para permitir a identificação de eventos que potencialmente impeçam sua consecução. Definir os objetivos é, assim, uma pré-condição para a identificação dos eventos de risco e para a avaliação e a definição de estratégias para gerenciá-los.

Oliveira e Linhares (2006) e Gherman (2007) convergem, no sentido de que a existência de objetivos e metas é condição fundamental para a existência dos controles interno e gerenciamentos dos riscos. Deve haver objetivos antes que a administração possa identificar

eventos potenciais que possam afetá-los. Depois de estabelecidos os objetivos, devem-se identificar os riscos que ameaçam o seu cumprimento e tomar as ações necessárias para o gerenciamento dos riscos identificados.

2.2.2.3 Identificação de eventos

Todos os processos de uma organização têm algum risco associado, inerente a sua própria natureza. A identificação de eventos consiste em determinar e catalogar esses riscos, nos diversos níveis da organização. Ou seja, mapear a existência de situações que possam impedir o alcance dos objetivos fixados ou a não existência de situações consideradas necessárias para se chegar a tais objetivos ao nível da organização, de suas unidades de negócio, processos e atividades (FURTADO, 2014).

Os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. Os eventos negativos (riscos) são levados em conta na avaliação de riscos e da resposta a esses. Os eventos que representam as oportunidades são canalizados de volta para os processos de fixação de estratégias ou de objetivos por parte da administração, para que se formulem ações para o aproveitamento dessas oportunidades (COSO, 2004).

Silva (2016) disserta que diversos fatores, internos e externos, podem influenciar na identificação dos eventos, tais como: econômicos, relacionados ao meio ambiente, políticos, sociais, tecnológicos, de infraestrutura, de pessoal e dos processos internos. Para a identificação desses eventos, existem algumas técnicas que são sugeridas pelo COSO, tais como: inventário de eventos - trata-se de um levantamento detalhado dos eventos potências -, análise interna - normalmente é realizada no ciclo de planejamento de negócios, por meio de reuniões dos responsáveis pelas unidades avaliadas - e análise do fluxo do processo - que consiste em mapear e modelar os processos internos e depois identificar os gargalos existentes.

Souza (2007) explica que os eventos podem afetar a implementação da estratégia ou o alcance dos objetivos. No estágio inicial de identificação de eventos, deve-se tentar considerar todos os eventos com potencialidade de ocorrência, tendo a visão da entidade como um todo. Nessa fase, não é necessário preocupar-se com os possíveis efeitos ou com a probabilidade de ocorrência, que fazem parte da fase de avaliação dos riscos. Mesmo eventos com baixa probabilidade de ocorrência devem ser considerados. Com isso, evita-se negligenciar eventos relevantes.

Sobre a existência e a ocorrência de um evento, Ribeiro (2017), em citação à metodologia COSO, considera que, ao identificar os eventos, a administração deve reconhecer que existem determinadas incertezas, mas não sabe se um evento ocorrerá, quando poderá ocorrer, nem o impacto que terá caso aconteça. Por isso, deve ser considerado uma faixa de eventos em potencial de origem interna ou externa, sem levar em conta se o impacto será favorável ou não. Desse modo, poderá identificar, além dos impactos negativos, as oportunidades a serem aproveitadas. Assim, entende-se que o agrupamento dos eventos permite uma melhor análise do cenário que envolve os riscos, considerando ser útil agrupar eventos em potencial em categorias, permitindo a compreensão do relacionamento entre eventos e a aquisição de informações para formar uma base para avaliar os riscos, permitindo identificar as oportunidades e os riscos.

O COSO define duas categorias de eventos: fatores externos e internos a uma organização. O Quadro 6, abaixo, representa uma possível relação de fatores internos e externos à entidade, segundo a metodologia COSO (2004).

Quadro 5: Categoria de eventos

Fatores Externos	Fatores Internos
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Econômicos Disponibilidade de capital; disponibilidade de crédito; inadimplência; concentração; liquidez; mercados financeiros; desemprego; concorrência; viabilidade de fusões e aquisições ✓ Meio Ambiente Emissões e dejetos; energia; desastres naturais; desenvolvimento sustentável ✓ Políticos Mudanças de governo; legislação; política pública; regulamentos ✓ Sociais Características demográficas; comportamento do consumidor; cidadania corporativa; privacidade; terrorismo ✓ Tecnológicos Interrupções; comércio eletrônico; dados externos; tecnologias emergentes 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Infraestrutura Disponibilidade de bens; capacidade produtiva; acesso ao capital; complexidade ✓ Pessoal Capacidade dos empregados; atividade fraudulenta; saúde e segurança ✓ Processo Capacidade; design; execução; dependência de fornecedores ✓ Tecnologia Integridade de dados; disponibilidade de dados e sistemas; seleção de sistemas; desenvolvimento; alocação; manutenção

Fonte: Adaptado de COSO (2004)

Para fins deste trabalho, os eventos relacionados aos fatores internos e externos foram tipificados dentro de 5 categorias, sendo operacionais, legais, estratégicos, imagem e

financeiros. O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) explica que não há um tipo de classificação de riscos que seja consensual, exaustivo e aplicável a todas as organizações. A classificação deve ser desenvolvida de acordo com as características de cada organização, contemplando as particularidades da sua indústria, mercado e setor de atuação (IBGC, 2007). Neste próximo item será abordado, com mais detalhamento, o conceito e as tipificações dos riscos.

2.2.2.4. Avaliação de riscos

O primeiro passo para se definir qual é o tratamento que será dado a determinado risco, consiste em determinar o seu efeito potencial, ou seja, o grau de exposição da organização a aquele risco. Esse grau leva em consideração pelo menos dois aspectos: a probabilidade de ocorrência e o seu impacto (IBGC, 2007). Em concordância, Vieira e Freitas (2015) versam que após estabelecidos os objetivos da organização de forma clara e o ambiente de controle efetivamente, uma avaliação dos riscos fornecerá um mapa dos riscos que possibilitará, posteriormente, definir uma resposta apropriada. A eliminação total dos riscos é impossível e, por isso, a elaboração de um mapa de riscos apoia a priorização e visa direcionar os esforços relativos a novos projetos e planos de ação, a fim de minimizar os eventos que possam afetar adversamente e maximizar aqueles que possam trazer benefícios para a organização (RIBEIRO, 2017).

Segundo Maia *et al.* (2005), no decorrer de uma avaliação de riscos, cada objetivo operacional, do nível mais alto (como “dirigir uma companhia lucrativa”) ao mais baixo (como “salvaguardar caixa”), é documentado e, cada risco que possa prejudicar ou impedir a realização do objetivo é identificado e priorizado.

A avaliação de risco deve ser um processo orientado para o futuro, desempenhado em todos os níveis e virtualmente em todas as atividades dentro da empresa. Sendo assim, descreve-se a avaliação de risco em um processo em três passos: a) estimar a significância do risco, b) avaliar a probabilidade ou frequência da ocorrência do risco e c) considerar como o risco deve ser gerenciado e avaliar quais ações devem ser tomadas (CANNAVINA; PARISI, 2015).

A probabilidade pode ser medida por termos qualitativos, tais como alta, média ou baixa, ou quantitativos, como medidas de porcentagem, frequência ou outras escalas métricas. As unidades de medida do impacto dos riscos normalmente seguem as mesmas unidades de desempenho utilizadas na medição do alcance. A probabilidade é a possibilidade de determinado evento ocorrer e o impacto o seu efeito (NAMOUR, 2015; COSO, 2004)

Segundo Furtado (2014), o objetivo da avaliação é formar uma base para o desenvolvimento de estratégias (resposta a risco) de como os riscos serão geridos, de modo a diminuir a probabilidade de ocorrência e/ou a magnitude do impacto. A avaliação de riscos é feita por meio de análises qualitativas e quantitativas ou da combinação de ambas. Os riscos devem ser avaliados quanto a sua condição de inerentes e residuais e seus impactos devem ser avaliados em uma unidade de medida similar àquela utilizada para mensurar os objetivos de negócio aos quais tais riscos estão relacionados.

Faz-se necessário, neste momento, definir o conceito de risco. A ideia de risco está diretamente associada às probabilidades de ocorrências de determinados resultados em relação a um valor médio esperado. É um conceito voltado para o futuro, revelando uma possibilidade de perda. O risco nas empresas é entendido como a existência de situações que impedem o alcance de objetivos corporativos e/ou operacionais, sendo interpretado pelo nível de incerteza associado a um evento (ASSAF NETO, 2007).

Segundo o relatório Internal Control – Integrated Framework (2013), o risco é a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos. Na mesma linha, Freitas (2002) explica que o risco é a probabilidade de que um evento indesejado venha a ocorrer, associado às consequências desse evento.

Guimarães *et al.* (2009) explicam que as definições de risco tendem a enfocar as chances de resultados sob uma ótica apenas da ocorrência de eventos prejudiciais aos resultados ou patrimônio da empresa. Entretanto, um resultado inesperado pode ter impactos tanto negativos quanto positivos. Ávila (2014), nesse mesmo sentido, disserta que o risco normalmente tem uma conotação negativa, mas também existem oportunidades positivas decorrentes da assunção de riscos - a inovação e o risco coexistem com frequência. Ou seja, a exposição ao risco é necessária para o crescimento, tanto na esfera privada como na pública.

Para a Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT (2009), o risco é considerado um efeito da incerteza nos objetivos, sendo esse efeito um desvio em relação ao esperado – positivo e/ou negativo. A incerteza é o estado, mesmo que parcial, da deficiência das informações relacionadas a um evento, sua compreensão, seu conhecimento, sua consequência ou sua probabilidade.

Goulart (2003) reforça que o risco existe quando há a probabilidade de experimentar retornos diferentes do que se espera. Nesse sentido, há “risco” tanto de ocorrência de resultados inferiores quanto de ocorrência de resultados superiores ao esperado.

O risco é a possibilidade de que aquilo que é esperado não aconteça. O risco não implicará necessariamente em algo indesejável, já que os resultados em torno do esperado podem apresentar tanto benefícios como malefícios, dependendo se o resultado estiver abaixo ou acima do esperado. Assim então, podemos reconhecer o risco como a probabilidade (chance) do indesejado acontecer ou de um evento adverso ao esperado se realizar (ÀVILA, 2014).

A atuação de qualquer empresa em uma economia de mercado é cercada de riscos. Uma organização está exposta a riscos variados, como a adoção de uma estratégia equivocada, ser atingida por desastres naturais ou acidentes, ou ainda, cair em desgraça aos olhos do público, seja por problemas de reputação ou por problemas de mudança de preferências dos clientes (CARVALHO, 2005).

Os riscos a que as entidades estão expostas dependem da natureza da sua atividade. Os riscos são especificados dentro de algumas categorias de risco. Nesse trabalho se optou por trabalhar cinco categorias de riscos, as quais foram já foram objeto de estudo nos trabalhos de Zonatto e Beuren (2010); Penha e Parisi (2005) e Fama, Cardoso e Neto (2001). Os riscos categorizados são os operacionais, legais, estratégicos, imagem, financeiros, conforme demonstrado abaixo:

- a) Riscos operacionais – É o risco de perdas (diretas ou indiretas) determinadas por erros humanos, falhas nos sistemas de informações e computadores, fraudes, eventos externos, entre outros (ASSAF, 2008). Segundo Hahn e Kuhn (2012), citado por Weber (2013), o risco operacional abrange a perda decorrente de processos internos inadequados ou falhas no controle interno, representados pelas pessoas, ferramentas, métodos, procedimentos e sistemas.

O risco operacional é composto por subáreas, diversificadas e abrangentes, como, por exemplo, os riscos relacionados à proteção patrimonial (risco de obsolescência, risco de equipamento e risco de catástrofe), relacionados à segurança das informações (risco de prestação e confiabilidade), relacionados à administração dos recursos humanos (risco de fraudes), dentre outros aspectos (NASCIMENTO *et al.*, 2009).

- b) Riscos Legais - O risco legal está associado à inadequação ou deficiência em contratos firmados pela instituição, bem como a sanções em razão de descumprimento de dispositivos legais e a indenizações por danos a terceiros decorrentes das atividades desenvolvidas pela instituição (COIMBRA, 2011).

Destacam-se entre esses riscos a documentação incorreta das transações, descumprimento da legislação vigente, novas leis e decisões judiciais, que são decorrentes de questionamentos jurídicos referentes às transações efetuadas, contrariando as expectativas da instituição e tornando-se potencial fonte de perdas ou perturbações, que podem afetar, negativamente, a organização (SEDREZ; FERNANDES, 2011).

- c) Riscos estratégicos – O risco estratégico pode ser conceituado como consequência de decisões estratégicas equivocadas ou de situações nas quais a implantação da estratégia é complexa ou inviável (COIMBRA, 2011).

Segundo Marshall (2002) é o risco de se implementar uma estratégia malsucedida ou ineficaz que fracasse em alcançar os retornos pretendidos. Muitos riscos estratégicos derivam de ameaças feitas por diferentes envolvidos no âmbito mais amplo da empresa. Todos os quais têm objetivos e motivações potencialmente conflitantes.

- d) Riscos de imagem - O risco de imagem decorre do impacto negativo da opinião pública em relação às atividades da entidade. Acredita-se que todo tipo de organização está sujeito a esses riscos e deve preocupar-se não somente com a sua imagem, mas, também, com a de seus colaboradores, pois a reputação desses pode relacionar-se à imagem da organização (SEDREZ; FERNANDES, 2011).

Pode ser definido como a possibilidade de perdas decorrentes de a instituição ter seu nome desgastado junto ao mercado ou autoridades em razão de publicidade negativa, verdadeira ou não (ÀVILA, 2014).

- e) Riscos financeiros - Os riscos financeiros dividem-se em riscos de mercado, de crédito e liquidez. Originam-se a partir de operações financeiras ou de decisões de natureza financeira (COIMBRA, 2011).

Segundo a RESOLUÇÃO Nº 2.804 do Banco Central do Brasil, o risco de liquidez é a ocorrência de desequilíbrios entre ativos negociáveis e passivos exigíveis - descasamentos entre pagamentos e recebimentos - que possam afetar a capacidade de pagamento da instituição, levando-se em consideração as diferentes moedas e prazos de liquidação dos seus direitos e obrigações.

O risco financeiro é um dos riscos que mais preocupam os gestores das entidades, pois, diante da situação de risco de liquidez e risco de crédito, a entidade pode não ter como operar e, assim, não poder honrar com o pagamento dos seus compromissos financeiros (SEDREZ; FERNANDES, 2011).

Com o risco identificado, faz-se necessário definir qual é o tratamento que será dado, o que será visto a seguir.

2.2.2.5 Resposta aos riscos

É nesse momento que a organização (em nível estratégico) e seus servidores (em nível de atividades) decidem os possíveis tratamentos a serem dados aos riscos identificados na etapa de identificação e eventos avaliados na etapa de Análise dos Riscos, podendo enquadrar esses tratamentos em evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar. Evitar é descontinuar as atividades que geram riscos, reduzir é representado pelas medidas que são tomadas para minimizar a probabilidade ou o impacto, ou ambos. Compartilhar é transferir toda ou uma parcela do risco envolvido. Por fim, aceitar é não adotar nenhuma medida que afete a probabilidade ou o impacto dos riscos (SILVA, 2016).

Furtado (2014) explica que a resposta ao risco é o processo de desenvolver e determinar estratégias para gerir os riscos identificados. Isso quer dizer que compete à administração obter uma visão dos riscos em toda organização e desenvolver um conjunto de ações concretas, dentro das quatro categorias (evitar, transferir, aceitar e tratar) para manter o nível de riscos residuais alinhado aos níveis de tolerância e apetite a riscos da organização.

Souza (2007) disserta que para organização definir se aceita ou evita uma atividade de risco, pode ter consequências significativas para uma entidade. A resposta de aceitação sugere que nenhuma opção de resposta identificada reduziria o impacto e a probabilidade de ocorrer um risco, ou seja, a aceitação de que nenhuma medida poderá ser tomada para aliviar o impacto dos riscos. Evitar, refere-se ao encerramento das atividades que originam o risco, como, por exemplo, encerrar uma linha de produto ou recusar a expansão do produto para um mercado regionalizado.

As respostas aos riscos variam de empresa para empresa. Uma organização com a mesma atividade que outra poderá responder aos riscos de forma diferente, levando em consideração seus níveis específicos de exposição. Nessa etapa, o objetivo não é a eliminação total dos riscos, mas sim, a mitigação dos seus efeitos, trazendo-os para níveis aceitáveis (ZONATTO; BEUREN, 2010). Nesse sentido, Ribeiro (2017) versa que, na prática, a eliminação total dos riscos é impossível e, por isso, a elaboração de um mapa de riscos apoia a priorização e visa direcionar os esforços relativos a novos projetos e planos de ação, a fim de

minimizar os eventos que possam afetar adversamente e maximizar aqueles que possam trazer benefícios para a organização.

Ao determinar a resposta apropriada aos riscos, a metodologia COSO evidencia que a administração deve levar em conta se as opções de resposta são compatíveis com as tolerâncias ao risco da organização, os custos *versus* os benefícios das respostas em potencial e se as possíveis oportunidades da organização de alcançarem seus objetivos vão além de se lidar com o risco específico (COSO, 2004). Souza (2007) menciona o exemplo de uma entidade que deseja implementar um processo de controle de qualidade para assegurar a qualidade final de um determinado produto, mas esse processo pode aumentar o tempo do ciclo da produção. A entidade que optar por essa resposta de risco, deve assegurar que há tempo no ciclo suficiente para executar as inspeções de qualidade ou que a penalidade pelo atraso na entrega é menor que o custo pela entrega de produtos com defeito. Nesse sentido, a administração deve agrupar a redução de riscos da entidade, considerando a relação custo-benefício e, sempre que possível, compartilhar as respostas encontradas.

2.2.2.6 Atividades de controle

As atividades de controle consistem nas políticas e procedimentos que devem ser implantados e executados pelas organizações, a fim de garantir resposta aos riscos. Uma vez estabelecidos os objetivos da empresa, devem ser adotados procedimentos internos que assegure que as ações identificadas pela gerência, como necessárias para tratar dos riscos de insucesso na consecução dos objetivos, sejam efetivamente levadas a cabo. Sendo assim, estabelecer atividades de controle garante um nível aceitável de possíveis riscos (SANTOS *et al.*, 2013).

Segundo Coso (2004), as atividades de controle são políticas e procedimentos que direcionam as ações individuais na implementação das políticas de gestão de riscos, diretamente ou mediante a aplicação de tecnologia, a fim de assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas. Essas atividades podem ser classificadas com base na natureza dos objetivos da organização, aos quais os riscos de estratégia, operação, comunicação e cumprimento de diretrizes estão associados.

Furtado (2014) disserta que as atividades de controle devem estar distribuídas por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções. Elas incluem uma gama de controles preventivos e detectivos, como procedimentos de autorização e aprovação, segregação de

funções (autorização, execução, registo e controle), controles de acesso a recursos e registros, verificações, conciliações, revisões de desempenho, avaliação de operações, de processos e de atividades, supervisão direta, dentre outros aspectos. Além de controles preventivos e detectivos, as ações corretivas são um complemento necessário às atividades ou aos procedimentos de controle.

O Intosai (2007) versa que as atividades de controle são as políticas e ações estabelecidas e executadas para atuar sobre os riscos, a fim de se alcançar os objetivos da entidade. As atividades de controle devem existir em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções. Eles incluem uma gama de procedimentos de controle de detecção e prevenção, conforme o Quadro 7 abaixo:

Quadro 6: Atividades de controle de detecção e prevenção

<p>Procedimentos de autorização e aprovação A autorização e a execução de transações e eventos devem ser realizadas somente por pessoas que detenham essa autoridade. Os procedimentos devem ser documentados e incluir as condições específicas e os termos, segundo os quais eles devem ser realizados.</p>	<p>Segregação de funções (autorização, execução, registro, controle) Para reduzir o risco de erro, desperdício ou procedimentos incorretos e o risco de não detectar tais problemas, não deve haver apenas uma pessoa ou equipe que controle todas as etapas-chave de uma transação ou evento.</p>
<p>Controles de acesso a recursos e registros O acesso a recursos ou registros deve ser limitado a indivíduos autorizados, que sejam responsáveis pela sua guarda e/ou utilização. A restrição de acesso aos recursos, reduz o risco da utilização não autorizada ou de prejuízo e ajuda a alcançar as diretrizes gerenciais.</p>	<p>Verificações As transações e os eventos significativos devem ser verificados antes e depois de ocorrerem, por exemplo: quando os produtos são entregues, o número de produtos entregues é conferido com o número de produtos solicitados. Depois, o número de produtos faturados é verificado com o número de produtos recebidos.</p>
<p>Conciliações Os registros são conciliados com os documentos apropriados, de forma periódica, por exemplo: os registros contábeis relacionados com as contas bancárias são conciliados com os extratos bancários correspondentes.</p>	<p>Avaliação de desempenho operacional O desempenho operacional é analisado à luz das normas, de forma periódica, mediante avaliação da eficácia e da eficiência. Se as avaliações de desempenho indicam que os resultados obtidos não alcançam os objetivos, os processos e as atividades devem ser objeto de revisão para determinar se são necessárias melhorias.</p>
<p>Avaliação das operações, processos e atividades As operações, processos e atividades devem ser periodicamente avaliados, para assegurar que eles cumpram com os regulamentos, políticas, procedimentos em vigor ou outros requisitos. Deve ser um processo distinto do monitoramento do controle interno.</p>	<p>Supervisão (alocação, revisão e aprovação, orientação e capacitação) Uma supervisão competente ajuda a assegurar que os objetivos do controle interno sejam alcançados. A alocação, revisão e aprovação do trabalho de um funcionário compreende a comunicação clara das funções, responsabilidades e obrigação, revisão sistemática e aprovação do trabalho nos seus momentos críticos, para assegurar que se desenvolve, de acordo com o requerido.</p>

Fonte: Adaptado de Intosai (2007)

A relação mencionada (Quadro 7) não é exaustiva, mas enumera os procedimentos de controle preventivo e de detecção mais comuns. Os procedimentos de controle (procedimentos de autorização e aprovação; segregação de funções; controles de acesso a recursos e registros) são preventivos e os procedimentos de controle (verificações; conciliações; avaliação de desempenho operacional) são de detecção, enquanto os procedimentos (avaliação das operações, processos e atividades; supervisão) são tanto preventivos como de detecção (INTOSAI, 2007).

Por fim, Souza (2007) acredita que cada entidade seja única na sua complexidade, no que tange à história, cultura, dentre outras características que afetam as atividades de controle. Mesmo que duas organizações tenham objetivos idênticos e apresentem decisões semelhantes sobre como atingi-los, suas atividades de controle tendem a ser diferentes.

2.2.2.7 Informação e comunicação

Para identificar, avaliar e responder aos riscos, a organização necessita das informações em todos os níveis hierárquicos. A comunicação eficaz ocorre quando essa flui na organização em todas as direções e quando os empregados recebem informações claras quanto as suas funções e responsabilidades. A forma e o prazo em que as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas permitem que os membros das organizações cumpram, de forma otimizada, suas responsabilidades (ZONATTO; BEUREN, 2012).

A informação e a comunicação fornecem suporte aos controles internos, transmitindo diretrizes do nível da administração para os funcionários, em um formato e uma estrutura de tempo que permita aos colaboradores executarem suas atividades de controle com eficácia. O processo também poderia percorrer o caminho inverso, partindo dos níveis mais baixos da companhia para a administração e para o conselho de administração (MAIA *et al.*, 2005).

Segundo o Coso (2004), a adequada comunicação ocorre ao fluir em todos os níveis da organização. Todo o pessoal recebe uma mensagem clara da alta administração, alertando que as responsabilidades do gerenciamento de riscos corporativos devem ser levadas a sério. Cada um entende a sua própria função no gerenciamento de riscos corporativos, assim como as atividades individuais que se relacionam com o trabalho dos demais. As pessoas deverão ter uma forma de comunicar informações significativas dos escalões inferiores aos superiores. Deve haver, também, uma comunicação eficaz com terceiros, como clientes, fornecedores, órgãos reguladores e acionistas.

Para Souza (2007), qualquer tipo de entidade tem acesso às informações financeiras, relacionadas às atividades internas ou externas, que são relevantes para o seu gerenciamento. Essas informações devem estar disponíveis aos interessados de uma maneira e a tempo, tais que permitam o devido gerenciamento de risco, assim como o cumprimento de outras obrigações.

Gherman (2007) complementa que as informações relevantes precisam ser identificadas, capturadas e comunicadas de forma oportuna e adequadas, o que possibilita que os interessados nas informações as recebam com o nível de conteúdo apropriado para que possam executar suas atividades. O sistema de informações deve, portanto, permitir um fluxo adequado de informações dos níveis estratégicos aos operacionais e vice-versa e com os órgãos externos.

Dados imprecisos podem gerar riscos não identificados ou avaliações deficientes e decisões gerenciais inadequadas. Segundo o COSO ERM, a qualidade das informações implica em verificar se o conteúdo é apropriado (está no nível de detalhes adequado?), se as informações são oportunas (estarão disponíveis quando necessário?), se as informações são atuais (são as mais recentes?) e se são exatas (os dados estão corretos?).

Conforme Furtado (2014), além das comunicações internas, a administração deve assegurar que existam meios adequados de se comunicar e de obter informações externas, uma vez que as comunicações externas podem fornecer insumos de impacto significativo na extensão em que a organização alcança seus objetivos. Um plano de comunicação entre os níveis hierárquicos, bem como um plano de comunicação com outras partes interessadas (clientes, fornecedores, colaboradores, entidades reguladoras, dentre outras entidades) é recomendável.

O último elemento na metodologia COSO ERM é o monitoramento. Todos os elementos aqui dissertados podem influenciar o outro. Dessa forma, o monitoramento é realizado em todas as atividades da gerência, avaliações e demais aspectos, conforme será verificado no próximo tópico.

2.2.2.8 Monitoramento

O monitoramento se trata dos processos executados por pessoal adequado que periodicamente avaliam a qualidade dos controles internos e incluem a avaliação do desenho e da operação, bem como se a operação está se realizando conforme o planejado e se modificada para atender a novas condições. O processo de monitoramento somente termina quando são

adotadas ações que corrijam as deficiências identificadas, produzam melhorias ou demonstrem que os achados e as recomendações não comprometem a ação gerencial (CANNAVINA; PARISI, 2015). Maia *et al.* (2005) explicam que o monitoramento é um processo para estimar e avaliar a qualidade dos controles internos durante avaliações contínuas e especiais. O monitoramento pode incluir tanto a supervisão interna quanto externa dos controles internos pela administração, pelos funcionários ou pelas partes externas.

De acordo com o COSO (2004), o gerenciamento de riscos corporativos de uma organização se modifica com o passar do tempo. As respostas ao risco que se mostravam eficazes anteriormente podem tornar-se inócuas. As atividades de controle podem perder a eficácia ou deixar de ser executadas ou os objetivos podem mudar. Essas modificações podem ser causadas pela chegada de novos profissionais, pelas mudanças na estrutura ou no direcionamento da organização ou, ainda, pela introdução de novos processos. Diante dessas mudanças, a administração necessita determinar se o funcionamento do gerenciamento de riscos corporativos permanece eficaz.

O monitoramento pode ocorrer de duas formas: mediante atividades contínuas ou por meio de avaliações independentes. As primeiras são atividades de gestão e são conduzidas pelos gerentes no curso normal do negócio, podendo se dar por meio de análises de variância, comparações das informações vindas de fontes discrepantes e abordagem a ocorrências imprevistas. No mais, essas atividades não se confundem com aquelas necessárias ao cumprimento da política nos processos de negócio. Já as segundas (avaliações independentes), podem variar em termos de escopo e frequência com que se realizam, a depender do nível de importância dado aos riscos. Quem executa essas avaliações normalmente são os responsáveis por uma determinada unidade, já a auditoria interna o faz por dever funcional ou mediante solicitação específica do Conselho de Administração, Comitê de Auditoria ou Diretoria Executiva. (SILVA, 2016)

Em consonância com o supracitado, o Intosai (2007) reforça que todas as deficiências encontradas durante o monitoramento contínuo ou através de avaliações específicas e independentes devem ser comunicadas às pessoas que podem adotar as medidas necessárias. A expressão "deficiência", refere-se à condição que afeta a capacidade da entidade para alcançar seus objetivos gerais. Uma deficiência, portanto, pode representar um defeito percebido, potencial ou real, ou uma oportunidade para fortalecer o controle interno com o propósito de aumentar as probabilidades de alcance dos objetivos gerais da entidade.

Para Furtado (2014), monitorar diz respeito a avaliar, certificar e revisar a Estrutura de Gestão de Riscos e controle interno para saber se estão sendo efetivos ou não. Tem, portanto, o objetivo de avaliar a qualidade de gestão de Risco e dos Controles ao longo do tempo, buscando assegurar que esses funcionam como previsto e que são modificados apropriadamente, de acordo com mudanças nas condições que alterem o nível de exposição a riscos.

2.3 Estudos anteriores

No levantamento bibliográfico foram identificados diversos trabalhos acadêmicos com abordagens diversificadas sobre controle interno e gerenciamento de riscos na administração pública, tendo como base a metodologia do Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission – COSO. Este tópico se propõe a demonstrar tais estudos.

Cannavina e Parisi (2015) buscaram identificar, por meio dos órgãos da Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal, a percepção dos seus gestores sobre o quanto seus sistemas de controles internos têm sido utilizados para o alcance dos objetivos institucionais, tendo como referência os componentes de controle interno COSO/INTOSAI. Os resultados permitiram concluir que os órgãos da administração pública direta do Poder Executivo Federal não utilizam plenamente os controles internos como ferramenta para melhorar seu desempenho e alcançar seus objetivos institucionais.

Sedrez e Fernandes (2011), tendo a metodologia do COSO como referencial, objetivaram analisar e descrever a adaptação e aplicação de práticas de gestão de riscos e controles internos em instituições de ensino superior do Estado de Santa Catarina como suporte necessário ao controle das instituições. Os resultados demonstraram que apesar da ausência de um sistema específico para apoio à gestão de riscos, as instituições de ensino superior do Estado de Santa Catarina estão preocupadas com o assunto, mesmo não sendo ele ainda um tema muito difundido e que as ações e os controles constatados por meio da pesquisa demonstraram a preocupação dos gestores com a gestão de riscos nas suas instituições.

Martins *et al.* (2018) relataram a experiência da elaboração da Política de Gestão de Riscos Corporativos da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), no período de 01 de novembro de 2016 a 31 de maio de 2017, como ferramenta estratégica de governança corporativa. Segundo os resultados, o processo de elaboração da Política de Gestão de Riscos Corporativos da agência foi bastante satisfatório e atingiu o seu propósito dentro do prazo estabelecido pelos órgãos de controle.

Araújo *et al.* (2011) verificaram quais constatações, em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros, encontram-se relacionadas às perspectivas do COSO II (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway). Os resultados concluíram que poucos relatórios apresentaram constatações que caracterizaram o monitoramento dos seus sistemas de controle interno ou tomaram atitudes para reduzir os riscos no desempenho das atividades. Concluiu-se, ainda, que o controle efetuado pelos municípios estava associado às exigências de normas ou eram executados com o objetivo de alcançar metas orçamentárias e financeiras, sem encontrar-se em conformidade com as perspectivas do COSO II.

Souza Júnior e Silva (2016) avaliaram a qualidade das práticas de controle interno evidenciadas no Relatório de Gestão, pelas Superintendências dos Estados brasileiros, e verificaram a simetria de percepção sobre tais práticas. Os resultados evidenciaram que há aspectos e conceitos de controles internos mais bem gerenciados e esclarecidos dentro das Unidades Jurisdicionadas, como é o caso do ambiente de controle e a informação e comunicação. Concluíram, ainda, que alguns aspectos de controle interno requerem maior atenção, em especial, a avaliação de riscos, os procedimentos de controle e o monitoramento.

Ferreira (2013) analisou o grau de similaridade de elementos do sistema de controles internos de um instituto federal de ensino, quando avaliados à luz do COSO ERM. Os resultados identificaram que a Informação e a Comunicação, bem como o Monitoramento e o Ambiente Interno são os elementos mais próximos do que preconiza o modelo COSO ERM na instituição e o componente com menor dessemelhança foi o Procedimentos de Controle.

Nakano (2011) verificou se os controles internos do processo de fiscalização de obras do Tribunal de Contas da União são aderentes ao modelo COSO I. Os resultados sugeriram que existe um sistema de controle interno no processo de fiscalização de obras no TCU, que permite à alta administração ter uma razoável certeza da consecução da missão e dos objetivos gerais desse processo.

Wanderley *et al.* (2015) apuraram o nível de harmonização teórica e prática entre os procedimentos de controle interno apontados como indispensáveis pela literatura do COSO I e os procedimentos de controle adotados pelo Departamento de Aquisição de um Órgão de Compra da Marinha do Brasil. Os resultados identificaram uma grande valorização dos aspectos relacionados com a integridade e com os valores éticos, indo ao encontro do que é preconizado pelo modelo. Por outro lado, também foram observados afastamentos em relação às cinco dimensões da estrutura de controle interno do COSO I. As divergências encontradas reforçam

a necessidade de se analisar a aplicabilidade dos modelos de referência no contexto organizacional, observando suas particularidades e especificidades.

Wassally (2008) verificou o nível de harmonização conceitual e prática das normas emitidas pela Secretaria Federal de Controle interno (SFC) frente às diretrizes constantes dos documentos Internal Control – Integrated Framework (COSO) e Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector (INTOSAI), assim como averiguou o nível de conhecimento dos analistas e técnicos de finanças e controle da SFC quanto à existência, a missão e aos estudos produzidos pelo COSO e pela Intosai. Segundo os resultados, verificou-se um baixo nível de conhecimento em relação às organizações COSO e Intosai e seus respectivos estudos. Observa-se não existir um elevado nível de harmonização conceitual entre as normas emitidas pela Secretaria Federal de Controle Interno e as diretrizes do Coso e da Intosai. Há uma carência na sistematização das diretrizes, conceitos e componentes, principalmente, em relação ao tratamento dos riscos associados aos controles internos.

Silva (2009) verificou o grau de estruturação dos sistemas de controle interno de prefeituras municipais pernambucanas, considerando o modelo conceitual do COSO, adotado pela INTOSAI. Nos resultados foram identificadas diversas fragilidades, as quais devem ser corrigidas, a fim de que tais prefeituras possam dar garantia razoável de que atingirão seus objetivos institucionais. Foi calculado ainda um indicador para cada uma das prefeituras, o qual permitiu concluir que é baixo o grau de estruturação dos sistemas de controle interno das prefeituras pesquisadas.

Almeida *et al.* (2014) conduziram, por meio de um estudo de caso, uma análise no processo de pagamento de pessoal de uma Organização Militar da Marinha. Eles verificaram, ainda, o nível de harmonização do sistema de controle interno da organização com a estrutura teórica, baseado no modelo COSO-I. Os resultados apontaram para um nível de harmonização de 76,58%. Das diferenças encontradas, 71% podem ser explicadas por fatores externos à organização e 29% podem ser explicadas pelo modelo interno de gestão, podendo ser convertidos em proximidades com ações executadas na própria organização.

Silva (2016) verificou o grau de adequabilidade à metodologia COSO ERM do sistema de controles internos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba. Os resultados demonstraram baixo nível de adequabilidade para todos os componentes (Ambiente de Controle (15,78%), Definição de Objetivos (14%), Identificação de Eventos (0%), Avaliação de Riscos (8,3%), Resposta aos Riscos (0%), Procedimentos de Controle (7,6%), Informação e Comunicação

(18,18%) e (0%) para o Monitoramento) e para todo o sistema (10,55%), o que demonstra, na perspectiva do COSO ERM, fragilidade de controles e da gestão de riscos corporativos.

Por fim, Menezes (2014) analisou o grau de similaridade dos elementos do sistema de controle interno de uma Instituição de Ensino Superior à luz do modelo COSO ERM. O estudo identificou que o “Ambiente Interno”, “Definição de Objetivos” e “Identificação de Eventos” apontam para um maior grau de similaridade com o modelo COSO ERM. A “Avaliação de Riscos”, “Resposta a Riscos”, “Procedimentos de Controle”, “Informação e Comunicação” e “Monitoramento”, revelaram maiores graus de dissimilaridade, concluindo que o funcionamento dos controles internos da IES apresentou procedimentos de controle distantes do que preconiza o modelo COSO ERM.

Conforme verificado nesses estudos, algumas instituições obtiveram sucesso na implementação do modelo COSO, no entanto, na maioria dos trabalhos, indicaram que as práticas formais de gestão de risco ainda são recentes. Tais estudos concluíram que algumas instituições públicas não utilizam plenamente os controles internos como ferramenta para melhorar seu desempenho. Há a preocupação com os controles, não obstante ele ainda não é um assunto muito difundido. Os controles estão mais associados com exigências de normas e metas orçamentárias e financeiras do que propriamente com o modelo COSO; baixo nível de conhecimento em relação ao COSO; muitas fragilidades identificadas em razão da falta de práticas formais de gestão de risco e controle interno formalizados.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTO DA PESQUISA

Neste tópico do trabalho se apresenta a classificação metodológica da pesquisa, a contextualização do estudo, metodologia de coleta de dados, população e amostra, coleta e análise dos dados.

3.1 Classificação Metodológica

Segundo Fonseca (2000, p. 52), a metodologia é o estudo da organização, dos caminhos a serem percorridos para se realizar uma pesquisa ou um estudo ou para se fazer ciência. Ela envolve a escolha do espaço de pesquisa, o estabelecimento dos critérios de amostragem, a definição de instrumentos e procedimentos para a análise dos dados. Etimologicamente, significa o estudo dos caminhos, dos instrumentos utilizados para fazer uma pesquisa científica (GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 12).

Dessa forma, procurou-se, no plano operacional deste trabalho, identificar os diferentes tipos de pesquisa quanto à sua abordagem, seus objetivos e seus procedimentos e selecionar a modalidade de pesquisa adequada ao objeto de pesquisa, conforme quadro de tipificação a seguir:

Quadro 7: Tipificação da Pesquisa

Quanto à abordagem	Pesquisa de levantamento (de campo) com utilização de métodos quantitativos.
Quanto aos objetivos	Descritivo
Quanto aos procedimentos	Levantamento e bibliográfico

Fonte: Elaboração própria (2019)

A pesquisa quantitativa se dá pela caracterização e pelo emprego da quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas (RICHARDSON, 1999).

A pesquisa descritiva exige do investigador uma série de informações sobre o que deseja pesquisar. Esse tipo de estudo pretende descrever os fatos e os fenômenos de determinada realidade (TRIVIÑOS, 1987). São exemplos de pesquisa descritiva: estudos de caso, análise documental e pesquisa ex-post-facto.

A respeito da pesquisa de levantamento (de campo) para Martins (1994), caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas a qual se deseja conhecer o comportamento. Esse tipo de pesquisa é realizado através de questionário e geralmente resulta em números, estatisticamente analisados. Ela descreve amostragens e enfatiza a exatidão dos dados levantados.

Gil (1999, p.70) afirma que as pesquisas de levantamento se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

A pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos e páginas de web sites (FONSECA, 2002).

3.2 Contextualização da pesquisa

A pesquisa foi realizada nas unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo.

A UNIFESP foi criada através da lei n.º 8.957 de 15 de dezembro de 1994, que transformou a Escola Paulista de Medicina, uma das mais importantes escolas médicas do país, em Universidade. A Escola Paulista de Medicina originalmente atuava nas áreas de Medicina, Enfermagem, Ciências Biológicas (modalidade médica), Fonoaudiologia e Tecnologia Oftálmica. Atualmente, a Unifesp - Campus São Paulo - conta com os cursos de Medicina, Biomedicina, Tecnologia em Informática em Saúde, Tecnologia em Radiologia, Tecnologia Oftálmica, Enfermagem e Fonoaudiologia, além de diversos cursos de pós-Graduação Lato Sensu e Stricto Sensu (UNIFESP, 2018).

A partir de 2006, novos cursos de graduação e novos campi foram criados e a universidade que atuava até então especificamente na área da saúde, passou a abranger diversas áreas do conhecimento. Nesse mesmo ano, o primeiro campus da expansão, Baixada Santista, iniciou suas atividades com cursos de Educação Física, Fisioterapia, Nutrição, Psicologia e Terapia Ocupacional. Hoje, conta ainda com os cursos de Serviço Social, Bacharelado Interdisciplinar em Ciência e Tecnologia do Mar, Engenharia ambiental, Engenharia de petróleo e Recursos Renováveis, além de seis cursos de pós-Graduação Lato Sensu e sete cursos de pós-Graduação Stricto Sensu (UNIFESP, 2018).

Em 2007, ano de maior expansão da Universidade, três novos campi iniciaram suas atividades (Diadema, Guarulhos e São Jose dos Campos), cujas implantações se deram decorrentes do programa de expansão das universidades federais (Reuni). O Campus Diadema implantado em uma região de alta densidade industrial, que – ao mesmo tempo – abriga área preservada de Mata Atlântica e parte da represa Billings, evidencia sua vocação para as ciências naturais e exatas, com ênfase nas ciências químicas, ambientais, biológicas, farmacêuticas e da educação. Atualmente, oferta os cursos de Ciências Ambientais, Ciências Biológicas, Ciências Químicas, Farmácia, Ciências-literatura, Química e Química Industrial, além de diversos cursos de pós-Graduação Lato Sensu e Stricto Sensu, como Ciências Farmacêuticas, Ensino de Ciências e Matemática, Análise Ambiental Integrada, dentre outras graduações (UNIFESP, 2018).

A Escola de Filosofia, Letras e Ciências Humanas (EFLCH) da Unifesp constitui a unidade universitária do Campus Guarulhos. Tem como projeto acadêmico propor a integração entre as áreas de conhecimento das Ciências Humanas e a formação dos cidadãos aptos a atuarem de forma crítica e propositiva, contribuindo para a construção de uma sociedade democrática e menos desigual. Os cursos de graduação oferecidos são em Filosofia, Ciências Sociais, História, História da Arte, Pedagogia e Letras. Em nível de pós-graduação são ministrados sete programas de mestrado (Educação e Saúde na Infância e Adolescência, Educação, Filosofia, Ciências Sociais, História, História da Arte e Letras) e dois de doutorado (Educação e Saúde na Infância e Adolescência e Filosofia) (UNIFESP, 2018).

Localizado em São José dos Campos, região do Vale do Paraíba que se caracteriza por inegável vocação científica e tecnológica, o Instituto de Ciência e Tecnologia (ICT) da Unifesp iniciou suas atividades, em 2007, com o curso de graduação em Ciência da Computação. Hoje, conta com os cursos de graduação em Biotecnologia, Ciência da Computação, Engenharia Biomédica, Engenharia de Computação, Engenharia de Materiais e Matemática Computacional. Na pós-graduação stricto sensu, o ICT desenvolve programas de mestrado/doutorado em Ciência da Computação, Engenharia e Ciência dos Materiais, mestrado profissional em Matemática, mestrado em Matemática Aplicada e em Engenharia Biomédica (UNIFESP, 2018).

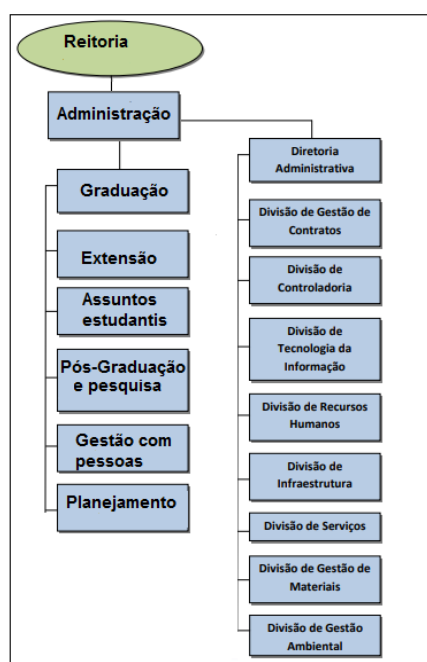
Em 2011, foi inaugurado o Campus Osasco, instalado em prédio cedido, até 2030, pela Prefeitura Municipal de Osasco e pela Fundação Instituto Tecnológico de Osasco. O campus foi criado com o objetivo de proporcionar formação profissional múltipla e diversificada, com vistas na inserção proativa do aluno na sociedade brasileira. Em vez de áreas estanques, com

conhecimentos compartimentados, o projeto do campus Osasco visa à interação entre as áreas (Administração, Ciências Atuariais, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas e Relações Internacionais), oferecendo ao aluno formação multidisciplinar e Inter profissional. A Escola Paulista de Política, Economia e Negócios (EPPEN) abriga, atualmente, cinco cursos de graduação: Administração, Ciências Atuariais, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas e Relações Internacionais. Conta também com dois programas de pós-graduação stricto sensu, o Mestrado Profissional em Gestão de Políticas e Organizações Públicas e o Mestrado Acadêmico em Economia e Desenvolvimento (UNIFESP, 2018).

Após pleno funcionamento do campus Osasco, em 2014, foi aprovada, por unanimidade pelo Conselho Universitário, a implantação do Campus Zona Leste, em um terreno desapropriado pela Prefeitura de São Paulo em 2013. O Campus está ainda em implementação, ofertando apenas o curso de extensão de Conflitos Urbanos e Direito à Cidade (UNIFESP, 2018).

No campo hierárquico da Universidade, a Reitoria está acima e existem sete Pró-Reitorias de apoio com suas respectivas subdivisões: Pró-Reitoria de Administração, Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis, Pró-Reitoria de Extensão e Cultura, Pró-Reitoria de Gestão com Pessoas, Pró-Reitoria de Graduação, Pró-Reitoria de Planejamento e Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa. As Unidades de controladoria da UNIFESP são subordinadas à Pró-Reitoria de Administração, conforme organograma simplificado representado pela figura 3.

Figura 3. Organograma da Unifesp



Fonte: UNIFESP, 2019

Atualmente, a UNIFESP conta com seis unidades de controladoria, sendo cada uma distribuída entre os próprios campi (São Paulo, Diadema, Osasco, Baixada Santista, Guarulhos e São José dos Campos), somando um total de 14 servidores, número esse obtido junto às chefias das respectivas controladorias. As controladorias são responsáveis pelo controle contábil, orçamentário, financeiro e fiscal da Universidade. Possuem diversas atribuições, como coordenar, gerenciar e executar os recursos orçamentários aprovados pelo Ministério da Educação; examinar, executar e exercer o controle sobre os recursos financeiros a receber e recebido, bem como pagamentos a realizar e realizados, dentre outros aspectos. A principal ferramenta de controle utilizada nas controladorias é o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial.

3.3 Metodologia de coleta de dados

Os servidores técnicos administrativos em educação lotados nas unidades de controladoria da Unifesp foram submetidos à entrevista, tendo como método de coleta de dados a utilização de um questionário presencial semiestruturado.

Nesse modelo, o pesquisador organiza um conjunto de questões sobre o tema que está sendo estudado, mas permite, e às vezes até incentiva, que o entrevistado fale livremente sobre assuntos que vão surgindo como desdobramentos do tema principal (GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 72).

A etapa de coleta de dados seguiu os princípios éticos recomendados para pesquisas envolvendo seres humanos, tendo sido aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa da Universidade Federal de São Paulo (projeto nº 1532/18) em 06/03/2019. Destaca-se dentre os procedimentos para aprovação no comitê de ética as solicitações de autorização para a realização das entrevistas junto aos diretores acadêmicos, diretores administrativos e as chefias das unidades de controladoria da Unifesp. Outro procedimento para aprovação no referido comitê é a confecção do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE, no qual o participante declara sua participação voluntária e é garantido ao mesmo que não haverá risco físico decorrente de sua participação na pesquisa, bem como o direito e a liberdade de retirar seu consentimento em qualquer fase da pesquisa, seja antes ou depois da coleta dos dados, independente do motivo e sem nenhum prejuízo a sua pessoa. É fornecido ainda ao participante o nome, endereço, telefone e e-mail do pesquisador caso haja futuras dúvidas quanto à pesquisa.

3.4 População e amostra

A população é um conjunto de elementos que possui as características desejáveis para a pesquisa e a amostra é a parte escolhida, seguindo critérios de representatividade na população (SILVEIRA, 2004). Segundo Feijoo (2010), a população é um conjunto de elementos definidos no espaço e no tempo, em termos de um atributo comum a todos os elementos e a amostra é uma parte representativa da população em questão.

Martins (1994) destaca que existem dois métodos para a composição da amostra: probabilístico e não-probabilístico ou intencional. Nesta pesquisa, optou-se pela amostra não probabilística, que ocorre quando há uma escolha deliberada dos elementos da amostra. A amostra ainda se caracteriza como intencional que, de acordo com Martins (1994) é escolhido intencionalmente um grupo de elementos que irão compor a amostra. Neste trabalho se objetivou analisar os servidores técnicos administrativos em educação, que atuam nas unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo, cujo número de servidores atuantes nas controladorias compreendem a população. Atualmente, a UNIFESP conta com seis unidades de controladoria, sendo cada uma distribuída entre os próprios campi (São Paulo, Diadema, Osasco, Baixada Santista, Guarulhos e São José dos Campos), somando um total de 14 servidores, número esse obtido junto às chefias das respectivas controladorias. Excluiu-se da amostra o próprio pesquisador, que atua em uma das unidades de controladoria da UNIFESP, dessa forma, em um universo de 14 sujeitos que possuem as mesmas características definidas para este estudo, pode-se considerar que a amostra não-probabilística foi composta por 10 entrevistas completas, sendo o percentual de 71,43% de participações.

3.5 Coleta e análise dos dados

Pode-se definir como coleta de dados, a etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos (LAKATOS; MARCONI, 2000, p. 165). Neste tópico será evidenciado o instrumento de pesquisa empregado para a coleta dos dados e a forma como eles foram analisados.

3.5.1 Tipos de dados levantados

Os dados considerados primários, no presente estudo, foram coletados pelo pesquisador e sua origem é a entrevista aos servidores técnicos administrativos em educação, lotados nas unidades de controladoria da UNIFESP. As fontes secundárias foram obtidas por meio das referências bibliográficas.

Segundo Richardson (1999), as fontes primárias são aquelas que têm relação direta com os fatos analisados, tendo um relato ou experiência. As fontes secundárias são aquelas que não apresentam relação direta com o acontecimento registrado, senão através de um intermediário.

3.5.2 Instrumento da pesquisa

Para a obtenção de informações de um determinado grupo social, diversos tipos de instrumentos de coleta de dados podem ser utilizados. Nesse trabalho se optou pela utilização da entrevista presencial com utilização de um questionário semiestruturado.

A entrevista presencial foi estruturada em quatro seções. A primeira seção se constitui de um questionário, adaptado de Silva (2016), cujo objetivo é tabular o perfil dos respondentes como cargo ocupado, formação e tempo em que atua na área contábil da UNIFESP. A segunda seção da entrevista se constitui de um questionário, adaptado de Brandão (2015), com questões em escala nominal que propõe, na percepção dos respondentes, caracterizar e descrever os elementos relacionados à gestão de riscos e controles internos empregados nas unidades de controladoria da UNIFESP. A terceira seção da entrevista contém um questionário, adaptado de Souza (2007), cujo objetivo é verificar os riscos que mais afetam as atividades nas unidades de controladoria da UNIFESP, segundo a percepção dos respondentes, e a satisfação desses servidores em relação aos controles desses riscos. Para a mensuração da percepção dos entrevistados, foram empregadas questões em escala *likert* adaptada com avaliação da importância relativa aos atributos (5 = máxima importância, 4 = muito importante, 3 = alguma importância, 2 = pouca importância, 1 = mínima importância). A quarta e última seção objetivou a proposição de melhorias, contendo um questionário com questões em escala nominal e uma questão aberta.

Neste tipo de escala (nominal), as observações são divididas em categorias segundo um ou mais dos seus atributos, permitindo apenas a identificação de categorias. Assim, têm-se registros, essencialmente qualitativos, referentes ao tipo de sujeito, de objeto ou de acontecimento (BERMUDES *et al.*, 2016).

A escala de verificação de *Likert* incide em assumir um construto e desenvolver um conjunto de afirmativas pertinentes à sua definição, para as quais os entrevistados enunciarão seu grau de concordância (SILVA JUNIOR; COSTA, 2014). Segundo Martins e Theóphilo (2009), a escala *likert* consiste em um conjunto de itens apresentados em forma de afirmações, ante os quais se pede ao sujeito que externar sua reação, escolhendo um dos cinco, ou sete, pontos de uma escala.

3.5.3 Procedimento de análise de dados

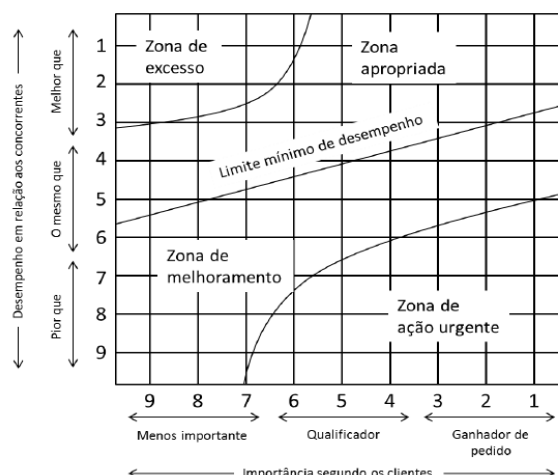
Para efetuar a análise dos dados foi utilizado o sistema Microsoft Excel para auxiliar na tabulação dos dados.

Para avaliar a importância dos riscos e a satisfação dos servidores atuantes nas controladorias em relação aos controles desses riscos, utilizou-se a matriz de importância e desempenho desenvolvida por Slack (1993).

A matriz importância-desempenho é utilizada para avaliar o desempenho de um produto ou processo produtivo em relação aos seus clientes e concorrentes. A matriz é construída a partir do nível de importância (para os clientes) e do nível de desempenho (frente aos concorrentes) dos critérios competitivos associados aos produtos, posicionando-os de acordo com os seus escores ou classificações nesses atributos (Costa *et al.*, 2016).

A Matriz Importância-Desempenho é dividida em quatro zonas (zona apropriada, zona de melhoria, zona de ação urgente e zona do excesso), conforme figura 4, a seguir:

Figura 4: Matriz Importância-Desempenho



Fonte: Adaptado de Slack (1993)

Os objetivos de desempenho que estiverem na zona apropriada são considerados satisfatórios em curto e médio prazo. Aqueles objetivos que precisam de melhoria não urgente se encontram na zona de melhoria. Abaixo dessa zona, encontram-se os objetivos que precisam de ação urgente. Na zona mais acima, do excesso, estão os objetivos cujo desempenho é melhor do que poderia parecer necessário, ou seja, recursos demais podem estar sendo usados para atingir esse nível ao invés de se utilizar tais recursos para uma área mais necessitada. (SLACK, 1993).

Para criar essa matriz é necessário avaliar dois aspectos relacionados ao fator competitivo: sua importância segundo os clientes e seu desempenho em relação aos concorrentes (SLACK, 1993). Tendo em vista que se trata de uma análise comparativa, essa matriz permitirá analisar a importância dos riscos segundo a percepção dos entrevistados e a satisfação em relação aos controles desses riscos.

4ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Este capítulo da pesquisa traz a análise e os resultados obtidos, visando responder à questão inicialmente proposta: Na percepção dos servidores técnicos-administrativos em educação que atuam nas unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo, quais são os riscos que mais afetam as controladorias e qual é a satisfação em relação ao controle desses riscos?

A análise dos resultados da pesquisa de levantamento foi dividida em quatro seções distintas. A primeira seção objetivou tabular o perfil dos respondentes como cargo ocupado, formação e tempo em que atua na área contábil da UNIFESP.

A segunda seção buscou caracterizar, na percepção dos respondentes, quais são os elementos relacionados à gestão de risco e controles internos empregados nas unidades de controladoria da UNIFESP.

A terceira intentou investigar, na percepção dos respondentes, quais são os riscos que mais afetam as atividades nas unidades de controladoria e satisfação desses servidores em relação aos controles dos riscos.

A quarta e última seção objetivou identificar proposição de melhorias para os processos de gerenciamento de riscos nas unidades de controladoria, segundo a percepção dos respondentes.

4.1 Perfil dos respondentes

O Quadro 8 foi agrupado com os pesquisados por cargo que ocupam na Universidade, a fim de verificar se o cargo está ligado diretamente à área de ocupação. Nas controladorias da Unifesp basicamente foram identificados quatro cargos (assistente administrativo, técnico contábil, contador e administrador)

Quadro 7: Cargo ocupado na UNIFESP

Cargo	Quantidade
Contador	2
Técnico Contábil	5
Administrador	1
Assistente administrativo	2

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Conforme o quadro acima, a amostra foi constituída por servidores ocupantes de cargo de nível superior, nível técnico e segundo grau, sendo dois contadores, um administrador, cinco técnicos contábeis e dois assistentes administrativos.

A formação dos servidores que atuam nas unidades de controladoria é um fator que pode influenciar os resultados, partindo-se da premissa de que a formação acadêmica pode contribuir com a percepção dos respondentes em relação aos controles internos. O Quadro 9 apresenta os dados relativos a esse quesito.

Quadro 8: Área de formação superior

Formação	Quantidade
Ciências Contábeis	4
Administração	3
Engenharia	1
Direito	1
Comércio exterior	1
Não tem	1

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Conforme pode ser observado, a maior parte dos servidores atuantes nas controladorias possui formação superior nas áreas de Ciências Contábeis e Administração, sendo que uma escala menor de servidores possui outras formações, como é o caso das áreas de Engenharia, Direito e Comércio Exterior. Apenas um servidor não possui formação de nível superior e um servidor possui duas formações.

Outra informação relevante diz respeito à formação complementar. Identificou-se que nenhum dos entrevistados possui formação em nível de mestrado e doutorado. Dessa forma, o Quadro 10 extraiu dados somente em relação aos cursos de especialização.

Quadro 9: Cursos de Especialização

Curso	Quantidade
Gestão Pública	1
Direito Administrativo	1
Matemática Financeira e Estatística	1
Administração	1
Administração pública	1
Finanças e investimentos	1
Não tem	4

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Dos servidores entrevistados, quatro não possuem formação em cursos de especialização e seis servidores possuem uma especialização apenas, nos cursos de Gestão Pública, Direito Administrativo, Matemática Financeira e Estatística, Administração, Administração Pública e Finanças e Investimentos.

O tempo em que o servidor atua na área contábil da Universidade é outro fator determinante na percepção dos controles internos, o que pode ser verificado na tabela abaixo:

Quadro 10: Tempo de atuação

Tempo de atuação em anos (t)	Quantidade
0 a 1	2
1 a 2	3
2 a 3	0
3 a 4	2
4 a 5	0
Maior que 5	3

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Os dados acima nos remetem que os servidores atuantes nas unidades de controladoria da UNIFESP, em sua maioria, possuem pouco tempo de experiência na área contábil da UNIFESP, sendo apenas três servidores com mais de cinco anos.

Conclui-se, nesta seção inicial das análises dos dados, que apenas 50% dos entrevistados possuem mais de 3 anos atuando nas unidades de controladoria da Unifesp, os demais são ainda mais inexperientes na área contábil da Universidade. Em contrapartida, a maioria dos respondentes possui formação acadêmica e especializações em áreas de conhecimento que contribuem para a compreensão em relação aos riscos e controles internos existentes nas suas atividades, o que contribui para validar os resultados da pesquisa.

4.2 Elementos de controle interno e gestão de riscos

Buscou-se caracterizar a percepção dos respondentes em relação aos elementos relacionados à gestão de riscos e controles internos empregados nas unidades de controladoria da UNIFESP. O Quadro 12 capta os apontamentos dos dez entrevistados, conforme segue:

Quadro 11: Elementos de controle interno e gestão de riscos

Caracterização	Apontamentos
Estrutura formal definida	10
Objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade	9
Código de ética	8
Objetivos atrelados à eficácia e eficiência operacional	8
Auditoria interna	8
Auditoria externa	8
Avaliação dos riscos identificados (probabilidade de ocorrência e o seu impacto)	6
Identificação de riscos, seja ele manuais ou informatizados	5
Segregação de funções	5
Objetivos alinhados à missão e à visão da entidade	4
Canal aberto de comunicação entre todos os níveis da organização	4
Canal aberto de comunicação com outras partes interessadas (clientes, fornecedores, colaboradores, entidades reguladoras, dentre outros aspectos)	4
Aprimoramento dos controles falhos	4
Tratamento aos riscos identificados (evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar)	3
Avaliação de desempenho operacional	3
Avaliação das operações, processos e atividades	2
Apetite ao risco (Risco que a entidade aceita correr na busca pela produção de valor)	1

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Os elementos do código de ética, da estrutura formal definida e do apetite ao risco dizem respeito ao ambiente interno da metodologia do COSO 2. O ambiente interno compreende o tom de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite ao risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que esses estão (COSO, 2004). Na percepção dos respondentes, 80% relataram que há um código de ética em que se baseiam. O código de ética fornece uma ligação entre a missão da organização, suas políticas e os procedimentos operacionais. Para fins deste estudo considera-se o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais como código de ética bem como o Código de Ética Profissional do Contador (NBC PG 01).

Todos os entrevistados responderam que há uma estrutura formal definida nas suas unidades de controladoria. A estrutura reflete o modo como a entidade planeja, executa, controla e monitora suas atividades (COSO, 2004). Apenas 10% dos entrevistados apontaram o emprego de apetite ao risco nas suas unidades de controladoria. Segundo COSO (2004), o apetite ao risco está relacionado ao risco que a entidade aceita correr na busca pela produção de valor. Esse baixo apontamento vem ao encontro dos estudos de Costa e Fajardo (2011), que

trazem uma reflexão importante com relação ao ambiente legal e formal das organizações públicas, em que o fomento à iniciativa é, em geral, considerado como avessos a riscos e pouco empreendedores, tendendo a cometer mais erros, como erros de “omissão” – não fazer o que deveriam e erros de “comissão” – fazer o que não deveriam (HOOD; HOTHSTEIN, 2000).

Os elementos que versam sobre os objetivos alinhados à missão e à visão da entidade, objetivos de atendimento a questões legais e de conformidade e objetivos atrelados à eficácia e eficiência operacional são condizentes com o elemento de fixação de objetivos da metodologia COSO 2. A existência de objetivos e metas é condição fundamental para os controles internos e o gerenciamento dos riscos (OLIVEIRA; LINHARES, 2006). Furtado (2014) contribui no sentido de que a explicitação de objetivos, alinhados à missão e à visão da entidade, é necessária para permitir a identificação de eventos que potencialmente impeçam sua consecução. Os apontamentos colhidos dos respondentes em relação ao uso dos objetivos nas suas unidades de controladoria demonstraram resultados parcialmente positivos sendo que 40% relacionaram o uso de objetivos alinhados à missão e à visão da entidade, 90% relacionaram os objetivos de atendimento a questões legais e de conformidade e 80% indicaram objetivos atrelados à eficácia e eficiência operacional.

A identificação de riscos, sejam manuais ou informatizado, proposta no questionário, está alinhada ao terceiro elemento da metodologia COSO II. Todos os processos de uma organização têm algum risco associado, inerente a sua própria natureza. A identificação de eventos consiste em determinar e catalogar esses riscos, nos diversos níveis da organização (FURTADO, 2014). Consoante aos respondentes, somente 40% dos entrevistados identificam eventos nas suas unidades de controladoria.

Cabe destacar, segundo os entrevistados, que já houve uma etapa inicial de identificação de riscos, onde cada membro da controladoria apontou os riscos presentes. Após essa etapa inicial haveria outras, mas como ainda é precoce o gerenciamento de riscos nas controladorias tal processo ainda implementação.

Essa ressalva não é diferente do levantamento realizado nos estudos anteriores, Capítulo 3 deste trabalho, que, na maioria dos estudos, revela que a prática formal de gestão de riscos na administração pública brasileira ainda é recente.

A avaliação dos riscos compõe o quarto elemento da metodologia COSO II. A avaliação de risco deve ser um processo orientado para o futuro (CANNAVINA; PARISI, 2015). O primeiro passo para se definir qual é o tratamento que será dado a determinado risco, consiste em determinar o seu efeito potencial, ou seja, o grau de exposição da organização a aquele risco

(IBGC, 2007). Nos referidos apontamentos houve similaridade com o elemento identificação de riscos. Isso porque já foi acentuado no parágrafo anterior que existem esforços nas unidades de controladoria, no sentido de identificar e avaliar os riscos, mas ainda está em processo evolutivo. Segundo os respondentes, 60% utilizam avaliação de riscos como elemento para o controle interno e o gerenciamento dos riscos nas unidades de controladoria. Conforme já mencionado anteriormente, o gerenciamento de risco nas unidades de controladoria ainda está em processo de implementação, ainda não há um processo formalizado de avaliação de riscos nas controladorias.

A proposição sobre o tratamento aos riscos, cujo teor se encontra identificado no quinto elemento (resposta ao risco) da metodologia COSO II, recebeu poucos apontamentos. Somente 30% dos respondentes caracterizaram o tratamento aos riscos identificados como elemento de gestão de riscos e controle interno empregados nas suas unidades de controladoria.

Essa baixa adequabilidade ou similaridade com o quinto elemento da metodologia do COSO II foi identificada nos trabalhos de Silva (2016) e Menezes (2014). Faz-se importante salientar, conforme ensina Ribeiro (2017), que a eliminação total dos riscos é impossível e, por isso, a elaboração de um mapa de riscos apoia a priorização e visa direcionar os esforços relativos a novos projetos e planos de ação, a fim de minimizar os eventos que possam afetar adversamente e maximizar aqueles que possam trazer benefícios para a organização.

Os itens segregações de funções, avaliação das operações processos e atividades e avaliação de desempenho operacional compõem o sexto elemento (atividades de controle) da metodologia COSO II. Segundo Furtado (2014), as atividades de controle incluem uma gama de controles preventivos e detectivos, como procedimentos de autorização e aprovação, segregação de funções (autorização, execução, registo e controle), controles de acesso a recursos e registros, verificações, conciliações, revisões de desempenho, avaliação de operações, de processos e de atividades, supervisão direta, dentre outros aspectos. Consoante os entrevistados, em suas unidades de controladoria, 50% possuem como prática a segregação de funções, 20% adotam a avaliação das operações, processos e atividades e 30% utilizam a avaliação de desempenho operacional como elemento de controle interno e gestão de riscos. Sob a percepção dos respondentes, identificaram-se um baixo grau de similaridade com os itens que compõem o sexto elemento da metodologia COSO II. Um resultado correlativo foi identificado no trabalho de Ferreira (2013), cujo objetivo era analisar o grau de similaridade de elementos do sistema de controles internos de um instituto federal de ensino, quando avaliados à luz do COSO ERM.

A informação e a comunicação compreendem o sétimo elemento da metodologia COSO. Quando perguntado aos entrevistados se utilizam canal aberto de comunicação entre todos os níveis da organização e canal aberto de comunicação com outras partes interessadas (clientes, fornecedores, colaboradores, entidades reguladoras, dentre outros envolvidos), as respostas foram igualitárias, no total de 40%. As comunicações internas ocorrem via telefone, e-mail, intranet e reuniões periódicas entre as chefias que repassam as comunicações aos demais membros das controladorias. E as comunicações externas ocorrem presencialmente, por telefone e e-mail. Segundo o COSO (2004), a adequada comunicação ocorre ao fluir em todos os níveis da organização. Nesse sentido, Zonatto e Beuren (2012) complementam que para identificar, avaliar e responder aos riscos, a organização necessita das informações em todos os níveis hierárquicos. As respostas se assemelham, em parte, com as análises de Ferreira (2013), pois quando indagados sobre a informação e comunicação no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte, os servidores assinalaram que a informação não perpassa todos os níveis hierárquicos, nem tampouco ela é identificada e comunicada de forma coerente e dentro do prazo, a fim de permitir que as pessoas realizem e cumpram as suas responsabilidades.

O último elemento da metodologia COSO II compreende o monitoramento. Maia *et al.* (2005) explicam que o monitoramento é um processo para estimar e avaliar a qualidade dos controles internos durante avaliações contínuas e especiais. O monitoramento pode incluir tanto a supervisão interna quanto externa dos controles internos pela administração, pelos funcionários ou pelas partes externas.

Cannavina e Parisi (2015) consideram que o processo de monitoramento somente termina quando são adotadas ações que corrijam as deficiências identificadas, produzam melhorias ou demonstrem que os achados e as recomendações não comprometem a ação gerencial. Segundo os respondentes, 80% utilizam auditoria interna, 80% auditoria externa e 40% o aprimoramento dos controles falhos. É importante sublinhar, que a auditoria interna, bem como a externa na UNIFESP, está alinhada a questões legais, razão pela qual se observa a alta aderência dos apontamentos feitos pelos servidores que atuam nas unidades de controladoria.

Por fim, ao término da caracterização da percepção dos entrevistados em relação aos elementos relacionados à gestão de riscos e controles internos empregados nas unidades de controladoria da UNIFESP, foi perguntado se havia algum um modelo de gestão de risco formalizado e procedimentos estabelecidos para a gestão de riscos nas unidades de

controladoria. No que concerne ao primeiro questionamento, 20% desconheciam se havia ou não algum modelo de gestão de risco formalizado nas unidades de controladoria e os demais 80% responderam que não havia. Quanto ao segundo questionamento, as respostas foram mais diversificadas em razão das unidades de controladoria realizarem uma etapa inicial de identificação de riscos. Dessa forma, 20% informaram que havia procedimentos estabelecidos para a gestão de riscos nas unidades de controladoria da UNIFESP; 30% não sabiam responder se havia ou não e 50% responderam que não havia.

Nesta segunda seção de entrevistas, através das respostas, foi possível inserir algumas conclusões. A primeira delas é que os resultados vão ao encontro dos estudos anteriores (Capítulo 3), no sentido de que as práticas formais de gestão de riscos ainda são recentes nas instituições públicas exteriorizadas.

Outra conclusão interessante é em relação ao apetite ao risco, que foi o menor apontamento de elementos de controle interno e gestão de riscos empregado nas unidades de controladoria. Desse modo, percebe-se uma cultura avessa aos riscos nas unidades de controladoria, o que vem ao encontro dos estudos de Costa e Fajardo (2016).

Por fim, quando verificados os itens que são conexos com questões de conformidade (Objetivos de atendimento a questões legais e de conformidade, auditoria interna, auditoria externa), percebe-se que houve maiores apontamentos nas controladorias em contrapartida a itens como apetite ao risco, avaliação de desempenho operacional e avaliação das operações, processos e atividades. Isso vem ao encontro da crítica proposta por Costa e Fajardo (2016) no que concerne ao comportamento pouco empreendedor e inovador, que ocorre nas instituições públicas devido, talvez, ao fato de que as iniciativas não previstas nos normativos de gestores bem-intencionados, mas que se forem mal sucedidas podem resultar em comissão de inquéritos e punições.

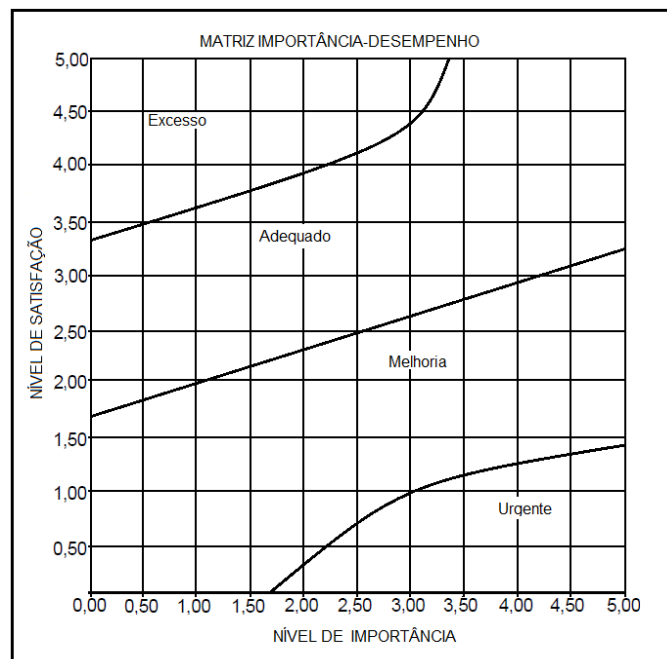
4.3 Riscos e satisfação em relação aos seus controles

Na terceira seção de perguntas, procurou-se extrair a percepção dos respondentes em relação aos riscos que mais afetam as unidades de controladoria da Unifesp e a satisfação em relação aos controles desses riscos. Para avaliar a percepção dos respondentes quanto aos riscos e a satisfação em relação aos seus controles, utilizou-se a matriz de importância e desempenho desenvolvida por Slack (1993). Essa matriz é uma importante ferramenta para avaliar a relação entre os fatores competitivos e os objetivos de desempenho. Para criar a matriz é necessário

avaliar dois aspectos relacionados ao fator competitivo: sua importância segundo os clientes e seu desempenho em relação aos concorrentes (SLACK, 1993).

A Matriz Importância-Desempenho é dividida em quatro zonas (zona apropriada, zona de melhoria, zona de ação urgente e zona do excesso). Os objetivos de desempenho que estiverem na zona apropriada são considerados satisfatórios em curto e médio prazo. Aqueles objetivos que precisam de melhoria não urgente se encontram na zona de melhoria. Abaixo dessa zona se encontram os objetivos que precisam de ação urgente. Na zona mais acima, do excesso, estão os objetivos cujo desempenho é melhor do que poderia parecer necessário, ou seja, recursos demais podem estar sendo usados para atingir esse nível, ao invés de se utilizar tais recursos para uma área mais necessitada (SLACK, 1993). A figura abaixo emprega as quatro zonas da Matriz Importância-Desempenho, bem como seus limites representados pelas fronteiras que são delimitadas pelos próprios pontos cartesianos.

Figura 5: Zonas limites da matriz Slack



Fonte: Adaptado de Souza (2007)

Para o desenvolvimento da matriz, as respostas foram alocadas em cinco categorias de riscos, sendo riscos estratégicos, operacionais, financeiros, legais e de imagem. Cabe lembrar que as respostas em relação aos riscos que mais afetam as unidades de controladoria, segundo a percepção dos respondentes, foram categorizadas em 5 = máxima importância, 4 = muito importante, 3 = alguma importância, 2 = pouca importância e 1 = mínima importância. As

respostas em relação à satisfação do controle desses riscos foram atribuídas à numeração de 1 a 5 para adequação da matriz de importância e desempenho, sendo 5 para a resposta “muito satisfeito”, 4 para “satisfeito”, 3 para “indiferente”, 2 para “insatisfeito” e 1 para “muito insatisfeito”.

Visto tratar-se de uma análise comparativa, essa matriz permitirá analisar os riscos que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP, em escala de importância, frente à satisfação em relação ao controle desses riscos.

O Quadro 13, abaixo, introduz as respostas dos entrevistados quanto aos riscos que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP, a escala de importância e a satisfação em relação aos seus controles.

Quadro 12: Riscos Estratégicos

Riscos	Média da importância	Média da satisfação
Alinhamento das metas e da equipe da controladoria aos objetivos da Universidade (1)	4,90	3,60
Dificuldade em executar o planejamento estabelecido (2)	4,30	3,50
Influência de conjuntura e cenário econômico e político na definição do planejamento (3)	4,20	3,10
Média total	4,47	3,40

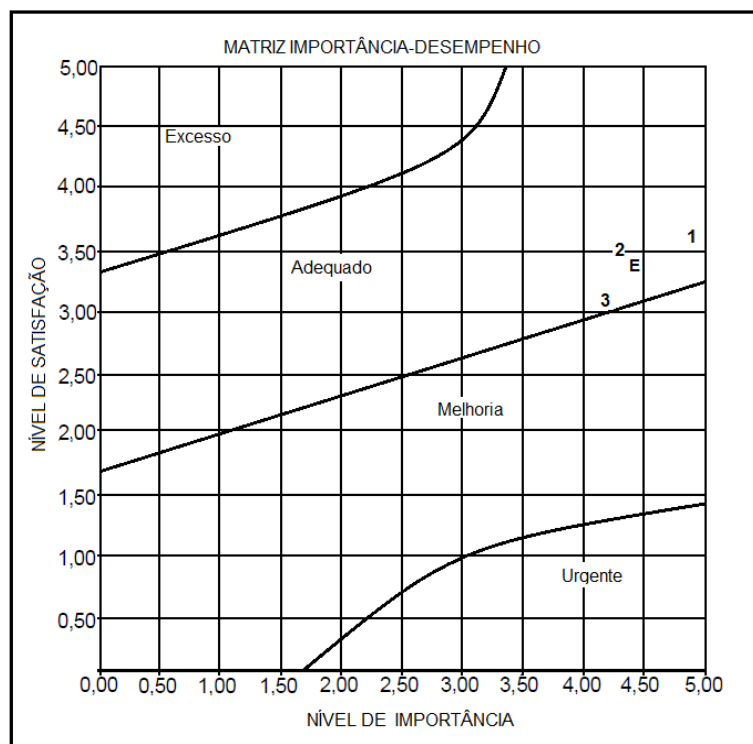
Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Os riscos estratégicos podem ser conceituados como consequência de decisões estratégicas equivocadas ou de situações nas quais a implantação da estratégia é complexa ou inviável (COIMBRA, 2011). No tocante aos apontamentos, cabe destacar os riscos de “Alinhamento das metas e da equipe da controladoria aos objetivos da Universidade (1)” que recebeu maior pontuação tanto de importância quanto de satisfação em relação aos controles e o risco de “Influência de conjuntura e cenário econômico e político na definição do planejamento (3)”, que recebeu menor pontuação para a importância, assim como para a satisfação em relação aos controles desse risco. Pode-se citar como um exemplo de objetivo da universidade a utilização eficaz do orçamento em sua integralidade, cujos servidores das controladorias atuam diariamente em sua execução. Quanto ao objeto dos membros da controladoria pode-se citar a celeridade nos processos de empenho, liquidação e pagamento.

Na média geral, quanto aos riscos que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP, os respondentes consideram os riscos estratégicos como “muito importante” e a satisfação em relação a esses controles como “indiferente”.

A Figura 6 demonstra a pontuação dos riscos estratégicos em pontos cartesianos na matriz importância-desempenho, conforme é apresentado a seguir.

Figura 6: Riscos estratégicos na matriz Slack



Fonte: Adaptado de Souza (2007)

Conforme Matriz acima, 3 pontos se encontram plotados na zona adequada bem como a letra “E” que representa a média total em relação aos riscos estratégicos. Essa zona se posiciona acima da fronteira inferior de aceitabilidade. Sendo assim, a percepção dos servidores lotados nas unidades de controladoria da UNIFESP em relação aos riscos estratégicos frente à satisfação em relação aos seus controles deve ser considerada satisfatória.

O próximo quadro refere-se aos riscos operacionais. Os apontamentos dos respondentes estão distribuídos em dois grupos: o primeiro representa os riscos que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP, escala de importância, e o segundo a satisfação em relação aos controles desses riscos.

Quadro 13: Riscos Operacionais

Riscos	Média da importância	Média da satisfação
Dificuldade em estabelecer rotina devido à rotatividade dos servidores (4)	3,80	3,40

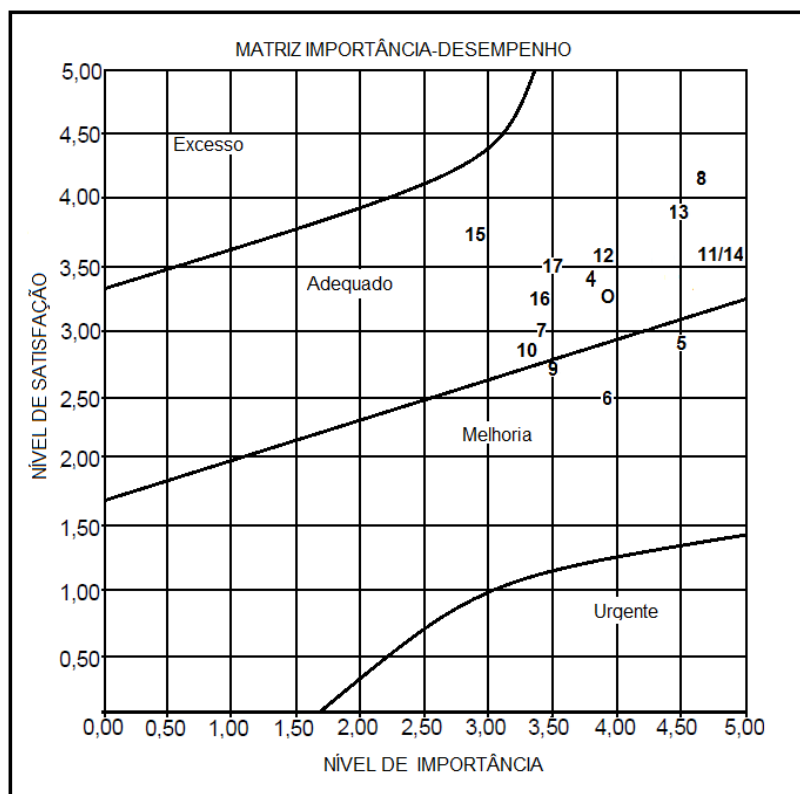
Falta de servidores (5)	4,50	2,90
Impossibilidade de realizar uma atividade pela inexistência de manuais (6)	3,90	2,50
Dificuldade em segregar funções devido à insuficiência de servidores (7)	3,40	3,00
Perdas financeiras/orçamentárias em decorrência de falha humana (8)	4,70	4,20
Morosidade na execução das atividades devido ao excesso de burocracia (9)	3,50	2,70
Retrabalho em decorrência de erros procedimentais (10)	3,30	2,80
Perdas decorrentes de fraude (11)	4,80	3,60
Falhas em sistemas de tecnologia da informação (senha, banco de dados, dentre outros aspectos) (12)	3,90	3,60
Vazamento de informações sigilosas (13)	4,50	3,90
Falhas na execução de cumprimento de prazos (14)	4,80	3,60
Riscos de catástrofes e eventos externos (incêndios, enchentes, paralisações por greve, dentre outras possibilidades) (15)	2,90	3,70
Dificuldade em estabelecer um canal de comunicação entre todos os envolvidos (16)	3,40	3,30
Interrupção de atividades por falhas de infraestrutura (falta de energia, paradas em redes de telecomunicações, dentre outras ocorrências) (17)	3,50	3,50
Média total	3,92	3,34

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Os riscos operacionais estão relacionados com o risco de perdas (diretas ou indiretas), determinadas por erros humanos, falhas nos sistemas de informações e computadores, fraudes, eventos externos, dentre outras ocorrências (ASSAF, 2008). Quanto às pontuações que se destacaram, cabem observá-las como é o caso dos riscos operacionais de “Perdas decorrentes de fraude (11)” e “falhas na execução de cumprimento de prazos (14), que receberam as maiores pontuações de importância e os ”Riscos de catástrofes e eventos externos (incêndios, enchentes, paralisações por greve, dentre outras possibilidade) (15)” que recebeu a menor pontuação. No tocante à satisfação em relação aos controles desses riscos, as “Perdas financeiras/orçamentárias em decorrência de falha humana (8)” receberam a maior pontuação de satisfação e a “Impossibilidade de realizar uma atividade pela inexistência de manuais (6)” recebeu a menor pontuação.

Quando observado o resultado, em geral, quanto aos riscos que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP, os respondentes consideram os riscos operacionais como de “alguma importância” e a satisfação dos controles desses riscos como “indiferente”.

A Figura 7 aloca a pontuação dos riscos operacionais em pontos cartesianos na matriz importância-desempenho, conforme pode ser a seguir observado.

Figura 7: Riscos Operacionais na matriz Slack

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Conforme a Figura 7, com exceção dos pontos 5, 6, 9, todos os demais pontos, inclusive a média total dos apontamentos de satisfação e importância representada pela letra “O” se encontram plotados na zona adequada. Assim, a percepção quanto a esses riscos operacionais frente à satisfação em relação aos seus controles pode ser considerada como satisfatória. Os riscos de “Falta de servidores (5)”, “Impossibilidade de realizar uma atividade pela inexistência de manuais (6)” e “Morosidade na execução das atividades devido ao excesso de burocracia (9)”, encontram-se plotados na zona de melhoria, sendo assim, por se posicionar abaixo da fronteira inferior da área de aceitabilidade devem ser objeto de melhoramentos. Cabe salientar que tais riscos apresentaram menores apontamentos de satisfação em relação aos seus controles, tendo sido considerado como “insatisfeito” pelos respondentes, apresentando média de pontuação de 2,90, 2,50 e 2,70, respectivamente.

O quadro a seguir aborda os riscos financeiros. As pontuações representam os apontamentos dos servidores lotados nas unidades de controladoria da UNIFESP e estão distribuídas em dois grupos, o primeiro representa os riscos que mais afetam as unidades de controladoria da Unifesp, na escala de importância, e o segundo a satisfação em relação aos controles desses riscos.

Quadro 14: Riscos Financeiros

Riscos	Média da importância	Média da satisfação
Pagamento de tributo em atraso devido à falta de recurso financeiro (18)	5,00	3,40
Interrupção das atividades da instituição por falta de recursos financeiros (19)	5,00	3,20
Atraso de pagamento dos fornecedores por falta de recursos financeiros (20)	4,50	2,20
Média total	4,83	2,93

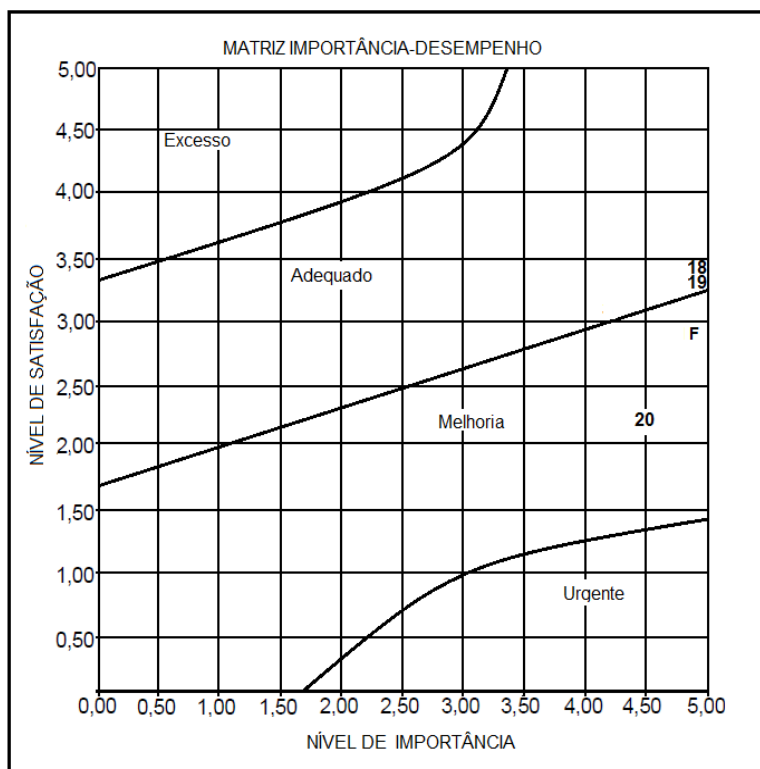
Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Os riscos financeiros se dividem em riscos de mercado, de crédito e liquidez. Originam-se a partir de operações financeiras ou de decisões de natureza financeira (COIMBRA, 2011).

Dentre os riscos financeiros, os riscos de “Pagamento de tributo em atraso devido à falta de recurso financeiro (18)” e “Interrupção das atividades da instituição por falta de recursos financeiros (19)” receberam a maior pontuação de importância e o risco de “Atraso de pagamento dos fornecedores por falta de recursos financeiros (20)” recebeu a menor pontuação. No que se refere à satisfação dos controles desses riscos, a maior pontuação foi para “Pagamento de tributo em atraso devido à falta de recurso financeiro (18)” e a menor para “Atraso de pagamento dos fornecedores por falta de recursos financeiros (20)”.

Na média geral, quanto aos riscos que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP, os respondentes consideram os riscos financeiros como “muito importante” e a satisfação em relação aos controles desses riscos como “insatisfeitos”.

A Figura 8, abaixo, importa a pontuação dos riscos financeiros na matriz importância-desempenho em pontos cartesianos.

Figura 8: Riscos Financeiros na matriz Slack

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Conforme a Matriz, o ponto 18 e 19 se encontram na zona adequada. Assim, a percepção quanto a esses riscos financeiros frente à satisfação em relação aos seus controles pode ser considerada como satisfatória. Tais pontos se referem-se ao risco de “Pagamento de tributo em atraso devido à falta de recurso financeiro (18)” e à “Interrupção das atividades da instituição por falta de recursos financeiros (19).

O ponto 20 que representa o “Atraso de pagamento dos fornecedores por falta de recursos financeiros, assim como a média da importância e da satisfação representada pela letra “F” na matriz estão plotados na zona de melhoria, desta forma ao se posicionar abaixo da fronteira inferior da área de aceitabilidade, faz-se necessário o melhoramento.

A percepção dos respondentes no que concerne aos riscos legais estão demonstrados no Quadro 16. As pontuações obtidas nas entrevistas estão distribuídas em dois grupos: o primeiro representa os riscos que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP, escala de importância, e o segundo a satisfação em relação aos controles desses riscos.

Quadro 15: Riscos legais

Riscos	Média da importância	Média da satisfação
Penalidades por divergência de interpretação de normas legais (21)	4,80	3,40
Autuações de autoridades tributárias por divergência de interpretação (22)	4,60	3,90
Indenização por danos a terceiros provocada por divergência de interpretação de normas ou contratos (externos e internos) (23)	4,40	3,60
Indenizações trabalhistas em processos judiciais (24)	4,60	3,60
Perdas em sentenças contrárias aos interesses da UNIFESP (cíveis, tributárias, dentre outras áreas) (25)	4,50	3,80
Média total	4,58	3,66

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

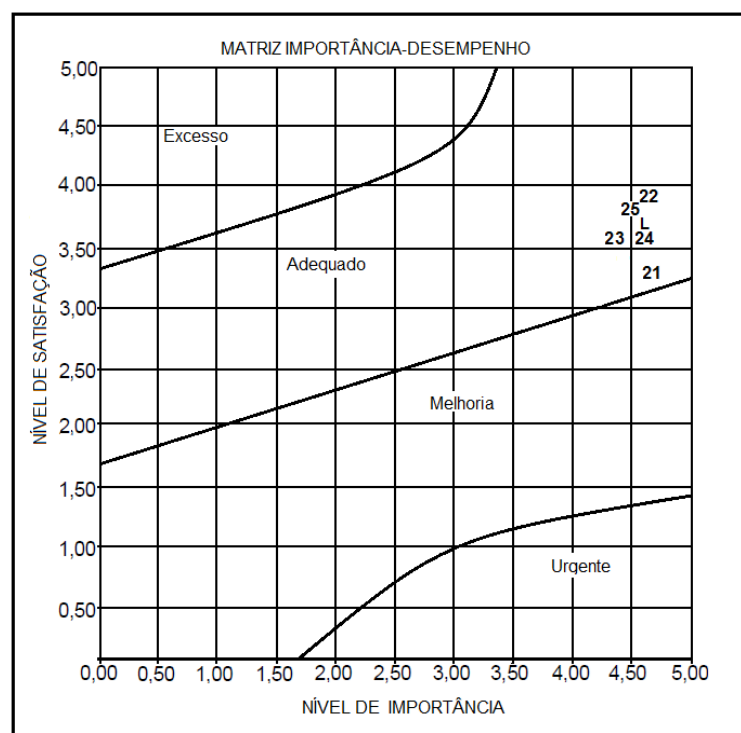
Os riscos legais estão associados à inadequação ou deficiência em contratos firmados pela instituição, bem como a sanções em razão de descumprimento de dispositivos legais e a indenizações por danos a terceiros, decorrentes das atividades desenvolvidas pela instituição (COIMBRA, 2011). Cabe destacar dois importantes órgãos fiscalizados que é a Controladoria-Geral da União (CGU) e o Tribunal de Contas da União (TCU). A CGU é o órgão de controle interno do Governo Federal responsável por realizar atividades relacionadas à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio de ações de auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria. O TCU é um tribunal administrativo. Conforme art. 71 da Constituição brasileira o tribunal de Contas julga as contas de administradores públicos e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos federais, bem como as contas de qualquer pessoa que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário (BRASIL, 1988).

No que concerne aos apontamentos, a maior pontuação, no que concerne à importância dos riscos legais, coube às “Penalidades por divergência de interpretação de normas legais (21)” e a menor pontuação de importância foi representada por “Indenização por danos a terceiros provocada por divergência de interpretação de normas ou contratos (externos e internos) (23)”. Concernente à satisfação em relação aos controles desses riscos, a maior pontuação foi para “Autuações de autoridades tributárias por divergência de interpretação (22)” e a menor para “Penalidades por divergência de interpretação de normas legais (21)”. Pode-se citar como exemplo o caso do não recolhimento de impostos por entender que não é devido a sua retenção segundo a legislação e posteriormente ser autuado pela autoridade tributária pela falta do pagamento.

No geral, quanto aos riscos que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP, os respondentes consideram os riscos legais como “muito importante” e a satisfação em relação aos controles desses riscos como “indiferentes”.

Adiante, segue a matriz importância-desempenho com a incorporação da pontuação dos riscos legais em pontos cartesianos.

Figura 9: Riscos Legais na matriz Slack



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

O resultado da matriz é uniforme. Os cinco riscos legais se encontram plotados na zona adequada bem como a letra “L” que representa o total da média de importância e satisfação. Dessa forma, a percepção dos servidores lotados nas unidades de controladoria em relação aos riscos legais frente à satisfação em relação aos controles desses riscos deve ser considerada aceitável.

O último risco analisado, risco de imagem, está representado no Quadro 17. Assim como nos quadros anteriores, os valores estão distribuídos em dois grupos, primeiro representa os riscos que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP, escala de importância, e o segundo a satisfação em relação aos controles desses riscos.

Quadro 16: Riscos de imagem

Riscos	Média da importância	Média da satisfação
Difusão de notícias que afetem negativamente a imagem da instituição (26)	3,70	3,40
Reclamações nos órgãos regulatórios (27)	3,70	3,40
Associação dos nomes dos membros da controladoria em atos ilícitos (28)	4,70	4,20
Diminuição da credibilidade junto aos fornecedores (29)	4,20	2,90
Média total	4,08	3,48

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

O risco de imagem decorre do impacto negativo da opinião pública em relação às atividades da entidade (SEDREZ; FERNANDES, 2011). Pode ser definido ainda como a possibilidade de perdas decorrentes de a instituição ter seu nome desgastado junto ao mercado ou autoridades em razão de publicidade negativa, verdadeira ou não (ÀVILA, 2014).

Em relação aos apontamentos dos riscos de imagem apresentados, o risco de “Associação dos nomes dos membros da controladoria em atos ilícitos (28)” recebeu maior pontuação de importância e os riscos de “Difusão de notícias que afetem negativamente a imagem da instituição (26)” e “Reclamações nos órgãos regulatórios (27)” receberam as menores pontuações de importância. Com relação à satisfação do controle, o risco de “Associação dos nomes dos membros da controladoria em atos ilícitos (28)” recebeu maior pontuação e a “Diminuição da credibilidade junto aos fornecedores (29)” recebeu a menor pontuação. Pode-se citar como exemplo de causa de diminuição da credibilidade junto aos fornecedores o não pagamento de um serviço ou produto por falta de recursos financeiros ou mesmo por erros operacionais.

No geral, quanto aos riscos que mais afetam as unidades de controladoria da Unifesp, os respondentes consideram os riscos de imagem como “muito importante” e a satisfação em relação aos controles desses riscos como “indiferente”.

Abaixo, é evidenciada a pontuação dos riscos de imagem em pontos cartesianos na matriz importância-desempenho.

necessário e na zona de urgência se encontram os objetivos que devem ser considerados como objeto de melhoramento imediato.

Os demais riscos plotados na zona de melhoria apresentaram uma satisfação baixa em relação aos seus controles. São os riscos operacionais de “Falta de servidores (5)”, “Impossibilidade de realizar uma atividade pela inexistência de manuais (6)” e “Morosidade na execução das atividades devido excesso de burocracia (9)”, o risco financeiro de “Interrupção das atividades da instituição por falta de recursos financeiros (19)” e o risco legal de Diminuição da credibilidade junto aos fornecedores (29)”.

Com relação as médias totais de importância e satisfação, apenas as relacionadas aos riscos financeiros encontram-se plotados na zona de melhoria, as demais, ou seja, as estratégicas, operacionais, legais e de imagem encontram-se plotadas na zona adequada.

O quadro abaixo, insere os cinco riscos abordados neste estudo, primeiramente em ordem de importância e em segundo lugar ordem de satisfação em relação aos seus controles:

Quadro 18: Relação total de riscos

Riscos	Média da importância	Média da satisfação
Pagamento de tributo em atraso devido à falta de recurso financeiro (Riscos Financeiros)	5,00	3,40
Interrupção das atividades da instituição por falta de recursos financeiros (Riscos Financeiros)	5,00	3,20
Alinhamento das metas e da equipe da controladoria aos objetivos da Universidade (Riscos estratégicos)	4,90	3,60
Perdas decorrentes de fraude (Riscos Operacionais)	4,80	3,60
Falhas na execução de cumprimento de prazos (Riscos Operacionais)	4,80	3,60
Penalidades por divergência de interpretação de normas legais (Riscos legais)	4,80	3,40
Associação dos nomes dos membros da controladoria em atos ilícitos (Riscos de imagem)	4,70	4,20
Perdas financeiras/orçamentárias em decorrência de falha humana (Riscos Operacionais)	4,70	4,20
Autuações de autoridades tributárias por divergência de interpretação (Riscos legais)	4,60	3,90
Indenizações trabalhistas em processos judiciais (Riscos legais)	4,60	3,60
Vazamento de informações sigilosas (Riscos Operacionais)	4,50	3,90
Falta de servidores (Riscos Operacionais)	4,50	2,90
Atraso de pagamento dos fornecedores por falta de recursos financeiros (Riscos Financeiros)	4,50	2,20
Indenização por danos a terceiros provocada por divergência de interpretação de normas ou contratos (externos e internos) (Riscos legais)	4,40	3,60
Dificuldade em executar o planejamento estabelecido (Riscos estratégicos)	4,30	3,50
Influência de conjuntura e cenário econômico e político na definição do planejamento (Riscos estratégicos)	4,20	3,10
Diminuição da credibilidade junto aos fornecedores (Riscos de imagem)	4,20	2,90

Falhas em sistemas de tecnologia da informação (senha, banco de dados, dentre outros aspectos) (Riscos Operacionais)	3,90	3,60
Impossibilidade de realizar uma atividade pela inexistência de manuais (Riscos Operacionais)	3,90	2,50
Dificuldade em estabelecer rotina devido à rotatividade dos servidores (Riscos Operacionais)	3,80	3,40
Difusão de notícias que afetem negativamente a imagem da instituição (Riscos de imagem)	3,70	3,40
Reclamações nos órgãos regulatórios (Riscos de imagem)	3,70	3,40
Interrupção de atividades por falhas de infraestrutura (falta de energia, paradas em redes de telecomunicações, dentre outras ocorrências) (Riscos Operacionais)	3,50	3,50
Morosidade na execução das atividades devido ao excesso de burocracia (Riscos Operacionais)	3,50	2,70
Dificuldade em estabelecer um canal de comunicação entre todos os envolvidos (Riscos Operacionais)	3,40	3,30
Dificuldade em segregar funções devido à insuficiência de servidores (Riscos Operacionais)	3,40	3,00
Retrabalho em decorrência de erros procedimentais (Riscos Operacionais)	3,30	2,80
Riscos de catástrofes e eventos externos (incêndios, enchentes, paralisações por greve, dentre outras possibilidades) (Riscos Operacionais)	2,90	3,70

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Quando verificado a totalidade dos riscos pode-se inserir que os riscos que mais afetam as unidades de controladoria, na percepção dos entrevistados, são os riscos financeiros de “Pagamento de tributo em atraso devido à falta de recurso financeiro” e “Interrupção das atividades da instituição por falta de recursos financeiros (Riscos Financeiros)” e o que menos afeta é “o risco de catástrofes e eventos externos (incêndios, enchentes, paralisações por greve, dentre outras possibilidades) (Riscos Operacionais)”. Com relação a satisfação em relação aos seus controles, pode inserir que os maiores apontamentos dizem respeito ao risco de “Autuações de autoridades tributárias por divergência de interpretação (Riscos legais)” e os menores apontamento referem-se aos risco de “Impossibilidade de realizar uma atividade pela inexistência de manuais (Riscos Operacionais)”.

Por fim, quando verificados os trabalhos anteriores, é possível fazer uma pequena comparação com o trabalho de Souza (2007). O quadro abaixo traz os riscos que mais afetam as Instituições de Ensino Superior do Estado de Santa Catarina, segundo Souza (2007).

Quadro 179: Quadro comparativo de Riscos

Tipificação de riscos	Riscos que mais afetam as Instituições de Ensino Superior do Estado de Santa Catarina, segundo Souza (2007)	Riscos que mais afetam as unidades de Controladoria da UNIFESP, segundo a percepção dos entrevistados
Estratégicos	Redução do número de alunos	Alinhamento das metas e da equipe da controladoria aos objetivos da Universidade
Operacionais	Perdas decorrentes de falhas humanas	Perdas decorrentes de fraude e falhas na execução de cumprimento de prazos
Financeiros	Inadimplência	Pagamento de tributo em atraso devido à falta de recurso financeiro e Interrupção das atividades da instituição por falta de recursos financeiros
Legais	Autuações de autoridades tributárias	Penalidades por divergência de interpretação de normas legais
Imagem	Divulgação de notícias que afetam negativamente a credibilidade da instituição	Associação dos nomes dos membros da controladoria em atos ilícitos

Fonte: Adaptado de Souza (2007) e dados da pesquisa (2019)

Percebe-se que quando comparados os riscos que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP com os riscos que mais afetam as Instituições de Ensino Superior do Estado de Santa Catarina, conforme Souza (2007), os resultados, embora diferentes, são conexos. Pode-se citar, como exemplo, a “inadimplência” indicada por Souza (2007), com a “Interrupção das atividades da instituição por falta de recursos financeiros” indicada pelos servidores atuantes nas unidades de controladoria da UNIFESP, ou ainda, “Autuações de autoridades tributárias” apontado por Souza (2007), com “Penalidades por divergência de interpretação de normas legais”, notado pelos referidos servidores.

4.4 Proposições de melhorias

Nesta última seção de perguntas, buscou-se saber quais as proposições de melhorias segundo a percepção dos respondentes. Desse modo, perguntou-se aos entrevistados, em suas percepções quais os fatores seriam decisivos para a melhoria do processo de gerenciamento de riscos nas controladorias em que atuam. O Quadro 20 insere as respostas dos respondentes, conforme pode ser verificado a seguir.

Quadro 2018: Proposições de melhorias

Proposições	Média em porcentagem (%)
Treinamento/capacitação dos membros da equipe	80,00
Disponibilização de ferramentas, sistemas e manuais	70,00
Criação de modelos específicos que se adeque a Universidade	70,00
Criação de estrutura organizacional específica	60,00
Legislação	50,00

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Segundo os respondentes, o maior número de apontamentos coube a “Treinamento/capacitação dos membros da equipe” com 80 %, seguido de “Disponibilização de ferramentas, sistemas e manuais” e “Criação de modelos específicos que se adeque a Universidade”, ambos com 70%. Os menores apontamentos foram para “Legislação” com 50% e “Criação de estrutura organizacional específica” com 60%.

Além das assertivas acima, foi perguntado ainda aos entrevistados de que forma poderia ser melhorada a gestão de riscos nas unidades de controladoria em que atuam e 80% contribuíram com algumas sugestões. As proposições de melhorias retratadas pelos entrevistados estão dispostas abaixo:

- a) Histórico de ocorrência abrangente e de longo prazo;
- b) Maior número de servidores para a segregações de funções;
- c) Maior autonomia e descentralização contábil e financeira do Campus;
- d) Reuniões e difusão de informações periódicas;
- e) Produção de manuais técnicos e normas específicas;
- f) Estrutura específica independente da controladoria;
- g) Contratação de servidores.

Embora já apontado pela maioria dos entrevistados, a não existência de um modelo de gestão de risco formalizada nas unidades de controladoria, bem como a não existência de procedimentos estabelecidos para a gestão de riscos, percebe-se que as proposições de melhorias, tanto no Quadro 19 quanto nas respostas abertas, demonstraram conhecimento sobre importantes elementos de controle interno e gestão de risco empregados na metodologia COSO 2. Pode-se citar como exemplo, o “Histórico de ocorrência abrangente e de longo prazo”, que corresponde ao monitoramento na metodologia COSO 2. Segundo Zonatto e Beuren (2012), o monitoramento é realizado por meio de atividades gerenciais contínuas, avaliações independentes ou pela combinação desses dois procedimentos.

Outro exemplo diz respeito a “Reuniões e difusão de informações periódicas”, que corresponde à informação e comunicação na metodologia COSO 2. Consoante Santos *et al.* (2013), informações de qualidade acompanhadas de canais de comunicação eficazes garantem que os membros das organizações cumpram, de forma otimizada, suas responsabilidades. Para finalizar, pode-se citar, ainda, um “Maior número de servidores para segregações de funções” que diz respeito à atividade de controle na metodologia COSO 2. Conforme Intosai (2007), para reduzir o risco de erro, desperdício ou procedimentos incorretos e o risco de não detectar tais problemas, não deve haver apenas uma pessoa ou equipe que controle todas as etapas-chave de uma transação ou evento.

Esta seção permite fazer, ainda, uma comparação com o trabalho de Brandão (2015), cujo objetivo foi analisar o Sistema de Controles Internos da Universidade Federal de Alagoas frente ao modelo proposto pelo *COSO*. Ao final do trabalho, recomendou-se uma série de medidas que vão ao encontro das proposições de melhoria propostas pelos servidores que atuam nas unidades de controladoria da UNIFESP. Dentre as recomendações foram apontados cursos e treinamentos para todos os colaboradores, ampla divulgação das políticas da Instituição, emissão e divulgação de relatórios da Auditoria Geral atualizados e periódicos e procedimentos de monitoramento por parte da Auditoria Geral.

5 CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo serão apresentadas as conclusões do presente estudo, atendo-se à problematização da pesquisa e as questões norteadoras. Este trabalho propôs o seguinte problema de pesquisa: “Na percepção dos servidores técnicos-administrativos em educação que atuam nas unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo qual a situação atual da gestão de riscos na Universidade?”.

A partir da percepção dos entrevistados, este estudo propôs as seguintes questões norteadoras: “Quais são os elementos caracterizadores de gestão de riscos e controles internos empregados nas unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo?”; “As unidades de controladoria possuem um modelo de gestão de riscos estabelecidos e procedimentos formalizados?”; “Quais os riscos que mais afetam as unidades de controladoria da Universidade?”; “Qual é o nível de satisfação em relação aos controles dos riscos?” e “Quais as proposições de melhoria para o aperfeiçoamento desses controles e da gestão de riscos?”

Por fim, serão também apresentadas as limitações deste estudo e as recomendações para futuros trabalhos.

5.1. Conclusões

Neste capítulo serão apresentadas as conclusões do presente estudo, atendo-se à problematização da pesquisa e as questões norteadoras.

Após a verificação do perfil dos respondentes observou-se que apenas 50% dos entrevistados possuem mais de 3 anos atuando nas unidades de controladoria da Unifesp, os demais são ainda mais inexperientes na área contábil da Universidade. Em contrapartida, a maioria dos respondentes possui formação acadêmica e especializações em áreas de conhecimento que contribuem para a compreensão em relação aos riscos e controles internos existentes nas suas atividades, o que contribui para validar os resultados da pesquisa.

Buscou-se caracterizar a percepção dos respondentes em relação aos elementos relacionados à gestão de riscos e controles internos empregados nas unidades de controladoria da UNIFESP. Foram apontados pelos respondentes, o uso de código de ética (80%), estrutura formal definida (100%), apetite ao risco (10%), objetivos alinhados à missão e à visão da entidade (40%), objetivos de atendimento a questões legais e de conformidade (90%), objetivos atrelados a eficácia e eficiência operacional (80%), identificação de riscos seja ele manuais ou

informatizados (50%), avaliação dos riscos identificados (60%), tratamento aos riscos identificados (30%), segregação de funções (50%), avaliação das operações, processos e atividades (20%), avaliação de desempenho operacional (30%), canal aberto de comunicação entre todos os níveis da organização (40%), canal aberto de comunicação com outras partes interessadas (40%), auditoria interna (80%), auditoria externa (80%) e aprimoramento dos controles falhos (40%).

Cabe destacar, ainda, que, segundo os respondentes, 20% desconheciam se há ou não algum modelo de gestão de risco formalizado nas unidades de controladoria e os demais 80% responderam que não havia. Quanto aos procedimentos estabelecidos para a gestão de riscos nas unidades de controladoria, as respostas foram mais diversificadas em razão das unidades de controladoria utilizarem uma etapa inicial de identificação de riscos, segundo informaram os respondentes. Dessa forma, 20% informaram que havia procedimentos estabelecidos para a gestão de riscos nas unidades de controladoria da UNIFESP; 30% não sabiam responder se havia ou não e 50% responderam que não havia.

Chama atenção o fato de apenas 10% dos entrevistados apontarem o emprego de apetite ao risco nas suas unidades de controladoria. Esse baixo apontamento vem ao encontro dos estudos de Costa e Fajardo (2011), que trazem uma reflexão importante com relação ao ambiente legal e formal das organizações públicas, em que o fomento à iniciativa é, em geral, considerado como avessos a riscos e pouco empreendedores, tendendo a cometer mais erros, como erros de “omissão” – não fazer o que deveriam e erros de “comissão” – fazer o que não deveriam.

Procurou-se extrair a percepção dos respondentes em relação aos riscos que mais afetam as unidades de controladoria da Unifesp e a satisfação em relação aos seus controles. Utilizou-se a matriz de importância e desempenho desenvolvida por Slack (1993) para a comparação entre os riscos que mais afetam as unidades de controladoria, escala de importância e a satisfação em relação aos seus controles.

Os riscos estratégicos de “Alinhamento das metas e da equipe da controladoria aos objetivos da Universidade” foram apontados pelos entrevistados como o risco estratégico que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP, no entanto, tal risco foi apontado pelos servidores como sendo, também, o de maior satisfação em relação aos seus controles.

Quando comparados os riscos estratégicos na matriz Slack, todos os pontos se encontravam plotados na zona adequada. Sendo assim, a percepção dos servidores lotados nas

unidades de controladoria da UNIFESP em relação aos riscos estratégicos frente à satisfação em relação aos seus controles deve ser considerada como satisfatória.

Os riscos operacionais de “Perdas decorrentes de fraude” e “falhas na execução de cumprimento de prazos”, foram apontados pelos entrevistados como os riscos operacionais que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP. Os riscos operacionais de “Perdas financeiras/orçamentárias em decorrência de falha humana” foram apontados como risco de maior satisfação concernente aos seus controles. Na matriz Slack, os riscos operacionais de “Falta de servidores”, “Impossibilidade de realizar uma atividade pela inexistência de manuais”, “Morosidade na execução das atividades devido excesso de burocracia” e “Retrabalho em decorrência de erros procedimentais”, encontraram-se plotados na zona de melhoria. Sendo assim, por se posicionar abaixo da fronteira inferior da área de aceitabilidade devem ser objeto de melhoramentos. Todos os demais riscos operacionais podem ser considerados satisfatórios, tendo em vista estarem plotados na zona adequada da matriz Slack.

Os riscos financeiros de “Pagamento de tributo em atraso, devido à falta de recurso financeiro” e “Interrupção das atividades da instituição por falta de recursos financeiros” foram destacados pelos servidores como os riscos financeiros que mais afetam as unidades de controladoria da Unifesp. No que se refere à satisfação dos controles desses riscos, a maior pontuação de satisfação foi para “Pagamento de tributo em atraso devido à falta de recurso financeiro”. Cabe ressaltar que mesmo devido a insuficiência de recurso financeiro o não pagamento pode resultar em procedimento administrativo, podendo até mesmo o servidor fazer o recolhimento deste tributo em atraso para a União (GRU) caso ele tenha dado causa. Na matriz Slack, os riscos de “Interrupção das atividades da instituição por falta de recursos financeiros” e “Atraso de pagamento dos fornecedores por falta de recursos financeiros” se encontraram inteiramente plotados na zona de melhoria. Portanto, ao se posicionar abaixo da fronteira inferior da área de aceitabilidade, faz-se necessário o melhoramento. O risco de “Pagamento de tributo em atraso devido à falta de recurso financeiro”, embora plotado entre a zona adequada e a zona de melhoria, pode ser objeto de melhoramento, haja vista ser um risco que obteve apontamento máximo de importância frente a poucos apontamentos de satisfação em relação aos seus controles.

O risco legal de “Penalidades por divergência de interpretação de normas legais”, segundo os entrevistados, é o risco legal que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP.

Concernente à satisfação em relação aos controles desses riscos, a maior pontuação de satisfação coube ao risco de “Autuações de autoridades tributárias por divergência de interpretação”. O resultado da matriz Slack revelou um resultado quase uniforme, no qual a maioria dos riscos legais se encontravam plotados na zona adequada. Dessa forma, esses riscos frente à satisfação em relação aos seus controles podem ser considerados aceitáveis.

Os riscos de imagem de “Associação dos nomes dos membros da controladoria em atos ilícitos” foram apontados pelos entrevistados como o risco de imagem que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP. Todavia, tal risco foi apontado pelos servidores como sendo, também, o de maior satisfação em relação aos seus controles. Na matriz Slack, o risco de imagem de “Diminuição da credibilidade junto aos fornecedores” se encontrou plotado na zona de melhoria. Dessa forma, faz-se necessário o seu melhoramento. Isso porque recebeu apontamento de importância alto em relação a uma satisfação baixa quanto aos seus controles. Todos os demais riscos de imagem se encontram plotados na zona adequada. Dessa maneira, a percepção em relação a esses riscos, quando comparado à satisfação em relação aos seus controles podem ser considerados satisfatório.

Quando comparado o resultado em geral, segundo a percepção dos respondentes, os riscos financeiros são os que mais afetam as unidades de controladoria da UNIFESP. Já em relação aos controles dos riscos, segundo a percepção dos respondentes, os riscos legais foram os que obtiveram maior pontuação de satisfação.

Por fim, buscou-se saber quais seriam as proposições de melhorias para o aperfeiçoamento dos controles internos e gestão de riscos da Universidade, segundo a percepção dos respondentes. Desse modo, os entrevistados apontaram alguns aperfeiçoamentos propostos na entrevista, como “Treinamento/capacitação dos membros da equipe” com 80% de indicações, seguido de “Disponibilização de ferramentas, sistemas e manuais” e “Criação de modelos específicos que se adeque a Universidade, ambos com 70% de indicações. Ambos os apontamentos são importantes, haja vista não haver um modelo de gestão de riscos estabelecido nas unidades de controladoria. Outras contribuições foram retratadas pelos entrevistados como “Histórico de ocorrência abrangente e de longo prazo”; “Maior número de servidores para segregações de funções”; “Maior autonomia e descentralização contábil e financeira do Campus”; “Reuniões e difusão de informações periódicas”; “Produção de manuais técnicos e normas específicas”; “Estrutura específica independente da controladoria” e “Contratação de servidores”.

5.2. Contribuições, Limitações e recomendações

Acredita-se que o presente estudo contribui para a literatura de gestão de riscos na administração pública federal a partir de uma abordagem voltada aos profissionais que atuam nas unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo.

Para as limitações encontradas ao longo do estudo, pode-se atribuir ao universo de sujeitos que compreendiam apenas os servidores técnicos administrativos em educação lotados nas unidades de controladoria da Universidade. Conexa a essa, outra limitação pode se atribuir à percepção do entrevistado, pois opinião de uma única pessoa pode não refletir a realidade completa da entidade analisada.

Assim como verificado em alguns estudos anteriores e nos trabalhos de campo, todos os entrevistados apontaram a ausência de mecanismos para definição e explicitação de apetite ao risco. Percebe-se aqui uma lacuna e recomenda-se para trabalhos futuros uma abordagem mais aprofundada no que se refere ao ambiente formal das organizações públicas, nas quais paradoxalmente muitos elementos, por exemplo a execução de gastos e o controle orçamentário, estimulam o comportamento avesso aos riscos e, de outro lado, há aspectos, como por exemplo a definição da orientação estratégica da organização, nos quais se pode perceber estímulo contrário, isto é, atitudes que mostram propensão ao risco.

O foco muito forte, talvez excessivo, no aspecto da conformidade com regulamentos existente nas organizações públicas pode ser também aprofundado em outros estudos. Sugere-se, por exemplo, uma abordagem de comparação internacional com países nos quais a administração pública não esteja vinculada à tradição de princípios e normas regidos pelo direito romano.

Recomenda-se, por fim, uma ampliação do universo e da amostra que compreenda todos os servidores de uma determinada entidade, procurando sondar se ou como o viés dos profissionais da área de controle influencia a gestão de riscos e como se diferencia da abordagem de profissionais de outras áreas. Neste particular também estudos com sujeitos da mesma área, mas desenvolvidos em outras entidades do setor público, poderiam trazer contribuições.

REFERÊNCIAS

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants. (s.d.). Disponível em: <http://www.aicpa.org/Publications/InternalControl/Pages/InternalControl.aspx>. Acesso em: 31 jan. 2019.

ALMEIDA, Domingues Miguel Sequeira de. Gestão de risco e governo das sociedades. *Revista Auditoria Interna*, Lisboa, ano 6, n. 22, p. 9-14, out./dez. 2005.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ALMEIDA, Sidmar Roberto Vieira; COSTA, Thiago de Abreu; CUNHA, Ricardo Bernardes da. **Um Estudo Sobre as Similaridades e Diferenças do Modelo COSO-I com o Controle Interno em Órgão da Marinha do Brasil**. V Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis - AdCont 2014, Rio de Janeiro, RJ, 16 e 17 de outubro de 2014.

ARAÚJO, Davi Jônatas Cunha. **Um estudo referente às constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros a partir das perspectivas do COSO II**. 2015. f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2015.

ARAÚJO, Davi Jônatas Cunha; LIBONATI Jeronymo José; MIRANDA, Luiz Carlos; RAMOS, Francisco de Sousa. Unidades de controle interno dos municípios brasileiros: análise sob a ótica do COSO II. *Revista Universo Contábil*, FURB, Blumenau, v. 12, n. 2, p. 39-58, abr./jun., 2016.

ASSAF NETO, A. **Finanças corporativas e valor**. São Paulo: Atlas, 2007.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **Gestão de riscos - Princípios e diretrizes**. ABNT NBR ISO 31000:2009. Rio de Janeiro, 2009.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ATTIE, William. **Auditoria conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

AUDIBRA - Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna**. São Paulo, SP, Brasil: Audibra, 1998.

ÁVILA, Marta Dulcéia Gurgel. Gestão de Riscos no Setor Público. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. *Revista Controle*, v. XII, n. 2, dez. 2014.

AYRES, Laisy Carneiro do Nascimento; CRUZ, Vera Lúcia; SANTOS, Ramon Rodrigues dos; LEONE, Rodrigo José Guerra. Controle Interno em Empresas Familiares de Pequeno Porte: uma aplicação do modelo COSO II. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, Campo Limpo Paulista, v. 12, n. 1 p. 3-17, 2018.

BARRAGAN, Luciana Gavazzi; WEFFORT Elionor Farah Jreige; ARANHA Maria Paula Soares. **O processo de gestão de riscos e controles internos nas entidades sem fins lucrativos como uma ferramenta para redução de custos**. XIII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte - MG, Brasil, 30 de outubro a 01 de novembro de 2006.

BCB - BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução 2.804, de 21 de dezembro de 2000**. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br>>. Acesso em: 16 out. 2018.

BERGUE, Sandro Trescastro. O Conceito de Aliança Estratégica no Campo do Controle da Administração Pública: o Tribunal de Contas e o Controle Interno Municipal. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA-ENAPG, 2008, Salvador. **Anais eletrônicos**. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2008/2008_ENAPG250.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2018.

BEUREN, Ilse Maria; ZONATTO, Vinícius Costa da Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro v. 48, n. 5, p. 1135-1163, set./out. 2014.

BRANDÃO. Joseth Ferreira. **Sistemas de controle interno e transparência pública: estudo de caso da Universidade Federal de Alagoas**. 2015. f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis, Atuariais e Finanças), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2015.

BRASIL. **INSTRUÇÃO NORMATIVA** - TCU Nº 63, DE 1º DE SETEMBRO DE 2010. Disponível em: http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judo_c/IN/201_00903/INT2010-063.rtf. Acesso em: 04 fev. 2019.

BRASIL. **DECISÃO NORMATIVA** - TCU Nº 107 DE 27 DE OUTUBRO DE 2010. Disponível em: http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/decisoes-normativas/dn_tcu_-107_2010.pdf. Acesso em: 31 jan. 2019.

BRASIL. **NBC T 16.8** – Controle Interno, de 21 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC11352008_NBCT168_Control%20Interno.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2019.

BRASIL. **A LEI Nº 4.320 DE 17 DE MARÇO DE 1964**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm. Acesso em: 31 jan. 2019.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em: 31 jan. 2019.

BRASIL. **DECRETO-LEI Nº 200, DE 25 DE FEVEREIRO DE 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm. Acesso em: 31 jan. 2019.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 31 jan. 2019.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR DE Nº 101 DE 04 DE MAIO DE 2000**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 31 jan. 2019.

BRASIL. **INSTRUÇÃO NORMATIVA CONJUNTA CGU/MPOG Nº 1, DE 10 DE MAIO DE 2016**. Disponível em: http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_m_pog_01_2016.pdf. Acesso em: 04 fev. 2019.

BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **PORTARIA RFB Nº 1.674, DE 16 DE SETEMBRO DE 2014**. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/gestao-de-riscos/arquivos/pgr-rfb-portaria-rfb-no-1674.pdf>. Acesso em: 04 fev. 2019.

BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVOS DE RECURSOS FISCAIS. **PORTARIA CARF Nº 64, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2015.** Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/boletim-de-servicos-carf/portarias-carf-2015/portaria-carf-no-64-de-18-de-novembro-de-2015.pdf/view>. Acesso em: 07 fev. 2019.

BRASIL. MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO. **PORTARIA Nº 426, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2016.** Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/20341972. Acesso em: 07 fev. 2019.

BRASIL. MINISTÉRIO DOS TRANSPORTES, PORTOS E AVIAÇÃO CIVIL. **PORTARIA Nº 353, DE 5 DE MAIO DE 2017.** Disponível em: http://www.lex.com.br/legis_27409578_PORTARIA_N_353_DE_5_DE_MAIO_DE_2017.aspx. Acesso em: 07 fev. 2019.

BRASIL. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **PORTARIA MEC Nº 234, DE 15 DE MARÇO DE 2018.** Disponível em: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=16/03/2018&jornal=515&pagina=37&totalArquivos=146>. Acesso em: 07 fev. 2019.

BRASIL. MINISTRO DE ESTADO DO TURISMO. **PORTARIA Nº 14, DE 12 DE JANEIRO DE 2017.** Disponível em: <http://www.turismo.gov.br/2018/162-portarias-intra/2018/10873-portaria-n-14-de-12-de-janeiro-de-2017.html>. Acesso em: 07 fev. 2019.

BRASIL. MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA, FISCALIZAÇÃO E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **PORTARIA Nº 915, DE 12 DE ABRIL DE 2017.** Disponível em http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria_cgu_915_2017.pdf. Acesso em 07 fev. 2019.

BRASIL. MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL E AGRÁRIO. **PORTARIA Nº 174, DE 11 DE MAIO DE 2017.** Disponível em: http://www.lex.com.br/legis_27417373_PORTARIA_N_174_DE_11_DE_MAIO_DE_2017.aspx. Acesso em: 07 fev. 2019.

BRASIL. MINISTÉRIO DOS TRANSPORTES, PORTOS E AVIAÇÃO CIVIL. **PORTARIA Nº 353, DE 5 DE MAIO DE 2017.** Disponível em: http://www.lex.com.br/legis_27409578_PORTARIA_N_353_DE_5_DE_MAIO_DE_2017.aspx. Acesso em: 07 fev. 2019.

CARPES, Antonio Maria da Silva; ORO, Ieda Margarete. **Análise do Ambiente de Controle Interno nas Cooperativas Agropecuárias do Estado de Santa Catarina:** Uma Investigação Alicerçada na perspectiva da Metodologia COSO (The Comittee Of Sponsoring Organization). 7º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade - São Paulo, SP, Brasil, 26 a 27 de julho de 2010.

CARVALHO, Fernando José Cardim. **Inovação financeira e regulação prudencial: da regulação de liquidez aos acordos da Basiléia** - Regulação financeira e bancária. São Paulo: Atlas, 2005. p. 121-139

CANNAVINA, Vando Cardoso; PARISI, Claudio. Gestão pública em entidades brasileiras: Adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 11, n. 3, p. 06-26, jul./set., 2015.

COIMBRA, Fabio Claro. **Estrutura de governança corporativa e gestão de riscos**: um estudo de casos no setor financeiro. 2011. f. Tese (Doutorado), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. Disponível em <https://www.teses.usp.br>. Acesso em: 10 out. 2018.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal Control**: Integrated Framework. New York: AICPA, 1992.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Enterprise Risk Management** - Integrated Framework -Executive Summary-September 2004. Disponível em: http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf. Acesso em: 10 out. 2018.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 2004. Disponível em: http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf. Acesso em: 31 jan. 2019.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Controle Interno** - Estrutura Integrada. 2013. Disponível em: <https://www.auditoria.mpu.mp.br>. Acesso em: 07 fev. 2019.

CÓSSIO, Maria de Fátima. A nova gestão pública: alguns impactos nas políticas educacionais e na formação de professores. **Revista Educação quadrimestral**, Porto Alegre, v. 41, n. 1, p. 66-73, jan.-abr. 2018.

COSTA, T. A.; ALMEIDA, S. R. V.; CUNHA, R. B. Um estudo sobre as similaridades e diferenças do modelo COSO-I com o controle interno em Órgão da Marinha do Brasil. In: Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis, 2014, Rio de Janeiro. **Anais do ADCONT**, 2014.

COSTA, Stella Regina Reis da; FAJARDO, Jeisom de Melo. Um estudo acerca do uso da gestão de riscos estratégicos na auditoria de gestão da Marinha do Brasil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil** (CRCSC), Florianópolis, v. 10, n. 28, p. 73-89, dez./mar. 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CRUZ, Flávio; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios**: orientação para a Implantação e Relacionamentos com os Tribunais de Contas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CUNHA, Ricardo Bernardes da. **Controle Interno em órgão da Marinha do Brasil**: Similaridades e diferenças com o modelo COSO-I. 2012. f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 2012.

D'AVILA, Marcos Zähler; OLIVEIRA, Marcelo Aparecida Martins de. **Conceitos e técnicas de controles internos de organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Manual de controles internos**: desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais. São Paulo: Atlas, 2010.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FAMA, Rubens; CARDOSO, Ricardo Lopes; NETO, Octavio Ribeiro de Mendonça. **O processo de gestão integrada de riscos**: uma proposta de modelo para controladoria

empresarial. VIII Congresso Brasileiro de Custos – São Leopoldo, RS, Brasil, 3 a 5 de outubro de 2001.

FARIAS, Rômulo Paiva; LUCA, Márcia Martins Mendes De; VINICIUS, Marcus; MACHADO, Veras. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 3, p. 55 – 71, set/dez. 2009.

FERREIRA, Helem Mara Confessor. **Aplicação do modelo COSO ERM na avaliação de sistemas de controles internos**: um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte. 2013. f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade de Brasília, João Pessoa, PB, 2013.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de. Gestão de risco: Possibilidades de utilização pelo setor público e por entidades de fiscalização superior. **Revista TCU**, Brasília, v. 33, n. 93, jul/set. 2002.

FREITAS, Wesley R. S; JABBOUR Charbel J. C. Utilizando estudo de caso(s) como estratégia de pesquisa qualitativa: boas práticas e sugestões. **ESTUDO & DEBATE**, Lajeado, v. 18, n. 2, p. 07-22, 2011.

FURTADO, Rony Cleiton Cabral Dias. **Metodologia coso como instrumento de controle interno numa autarquia**: estudo de caso desenvolvido na Câmara Municipal do Tarrafal de São Nicolau. 2014. f. Trabalho de Conclusão de Curso (Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais), Licenciatura em Contabilidade e Administração. Mindelo, SP, Brasil, 2014.

GATTRINGER, João Luiz. **O controle interno na administração pública**: Um estudo nos municípios catarinenses. 2016. f. Dissertação (Mestrado Acadêmico em Administração), Universidade do Vale do Itajaí, Biguaçu, SC, 2016.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa - Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GHERMAN, Marcelo. **Controles internos**: buscando a solução adequada.. Disponível em: http://www.checkuptool.com.br/artigo_06.htm. Acesso em: 07 fev. 2019.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GONÇALVES, Rosana C. MGrillo; RICCIO, Edson Luis. **Sistemas de informação**: ênfase em controladoria e contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.

GOULART, André Moura Cintra. **Evidenciação contábil do risco de mercado por Instituições financeiras no Brasil**. 2003. f. Dissertação (Mestrado de Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da administração pública**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

GUIMARÃES, Iolanda Couto; PARISI, Claudio; PEREIRA, Anisio Candido; WEFORT, Elionor Farah Jreige. **A Importância da Controladoria na Gestão de Riscos das Empresas Não-Financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e controllers.** R.bras.Gest., São Paulo, v.11, n.32, p.260-275, jul./set. 2009.

HAHN, Gerd Jurgen; KUHN, Heinrich. Value-based performance and risk management in supply chains: A robust optimization approach. **International Journal of Production Economics**, 2012.

HOOD, Christopher C; ROTHSTEIN, Henry. Business Risk Management in Government: Pitfalls and Possibilities (October 2000). CARR Discussion Paper (Launch Paper). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=471221> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.471221>.

IBGC (Instituto Brasileiro de Governança Corporativa). **Guia de Orientação para Gerenciamento de Riscos Corporativos.** Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/userfiles/3.pdf>. Acesso em: 07 fev. 2019.

INTOSAI. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público.** Salvador, Bahia: Tribunal de Contas do Estado da Bahia – Brasil - Série Traduções, 2007. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretriz_es_p_controle_interno.pdf. Acesso em: 04 dez. 2018.

JORDÃO, Ricardo Vinícius Dias; SOUZA, Antônio Artur de; TEDDO, Anna Carolina. Governança corporativa e ética de negócios: uma análise nos principais modelos internacionais de controle interno. *Revista Eletrônica Sistemas & Gestão*, v. 7, p. 76-92, mês abreviado 2012.

MAIA, Matheus Silva; SILVA Marlene Ribeiro da; DUEÑAS, Rodrigo; ALMEIDA, Priscila Plaza de; MARCONDES, Sérgio; CHING, Hong Yuh. Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 1, n. 1, p. 54 – 70, jan./abr. 2005.

MARSHALL, Christopher. **Medindo e gerenciando riscos em instituições de ensino superior.** Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

MARTINS, Mary Anne Fontenele; SANTOS, Wildenildo Oliveira dos; BRITO, Rodrigo Lino de; ALVES, Gustavo de Freitas. Política de gestão de riscos corporativos: o caso de uma agência reguladora da saúde. **Rev. Serv. Público**, Brasília, v. 69, n. 1, p. 7-32, jan/mar 2018.

MARTINS, G.A.; THEÓPHILO, C.R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATOS, Ana Letícia Toloni; FILHO, Valdir Antonio Vitorino; SPERS, Valéria Rueda Elias; PIRES, Silvio Roberto Ignácio. A produção acadêmica internacional sobre gestão de riscos na cadeia de suprimentos no período entre 2005 e 2014. **R. Adm. FACES Journal**, Belo Horizonte, v. 16 n. 1 p. 45-65 jan./mar. 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MENEZES, S. M. **A percepção dos gestores da UFPE na avaliação do funcionamento dos controles internos e o modelo utilizado pelo COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS (COSO).** 2014. f. Dissertação (Mestre em Gestão Pública de Mestrado Profissional em Gestão Pública Para o Desenvolvimento do Nordeste), da Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, 2014.

MIGLIAVACCA, Paulo Norberto. **Controles interno nas organizações: um estudo abrangente dos princípios de controle interno**: ferramentas para avaliação dos controles internos em sua organização. 2 ed. São Paulo: Edicta, 2004.

MINAYO, M. C. S. **Pesquisa Social**: teoria, método e criatividade. Petrópolis: Vozes, 1994.

NASCIMENTO, Cristiano do; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; PITELA, Antonio Cesar; NASCIMENTO, Wesley Souza do. **Gestão de riscos corporativos**: uma análise da percepção dos gestores das empresas paranaenses. In: Congresso UFSC de controladoria e finanças. Anais do 3º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. Florianópolis: UFSC, 2009.

NAKANO, Valéria Mitiko. **Coso I**: estudo do processo de fiscalização de obras no TCU. Auditoria Interna e Controle Governamental CGU Controladoria-Geral da União 2ª edição. Disponível em: www.tcu.gov.br. Acesso em: 05/04/2019.

NAMOUR, Zaki. **O ambiente de controles internos em uma entidade de ensino sob a Influência de programas governamentais**. 2015. f. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial), Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, 2015.

OLIVEIRA, Marcelle Colares; LINHARES, Juliana e Silva. A implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em pequenas empresas brasileiras: um estudo de caso. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2006.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BERTOLUCCI, Ricardo Galinari. **Proposta de um modelo para o gerenciamento do risco corporativo**. XXV Encontro Nac. de Eng. de Produção – Porto Alegre, RS, Brasil, 29 out a 01 de nov de 2005.

PELEIAS, Ivam Ricardo; CAETANO, Gilberto; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Anísio Candido. Produção científica sobre controle interno e gestão de riscos no ENANPAD e congresso USP: análise bibliométrica no período 2001-2011. **Revista Universo Contábil**, FURB, Blumenau, v. 9, n. 4, p. 29-49, out./dez. 2013.

PELEIAS, Ivam Ricardo; EHRENTREICH, Hugo Paulo; SILVA, Aldy Fernandes da; FERNANDES, Francisco Carlos. Pesquisa sobre a percepção dos gestores de uma rede de empresas distribuidoras de um fabricante de autopeças sobre controles internos e gestão de riscos. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 7, n. 1, p. 06-28, jan./abr., 2017.

PENHA, Jose Carlos. PARISI, Claudio. **Um Caminho para Integrar a Gestão de Riscos à Controladoria**. IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, SC, Brasil, 28 a 30 de novembro de 2005.

PÉRTILE, Raquel Teresinha Nedel; DEDONATTO, Omeri; MAZZIONI, Sady; KRUGER, Silvana Dalmutt; ZANIN, Antonio. Aplicação do modelo COSO ERM no gerenciamento dos controles internos em uma universidade comunitária. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista**, v. 13, n. 24, p. 53 – 71, 1º sem. 2013.

PMIMF. **Programa de Modernização Integrada do Ministério da Fazenda**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/pmimf>. Acesso em: 04 fev. 2019.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIBEIRO, Henrique César Melo. Produção acadêmica dos artigos publicados em revistas científicas nacionais disponibilizadas na base ATENA sobre o tema gestão de riscos de 2000 a 2015. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, v.5, n. 1, p. 75-93, jan./abr. 2017.

RIBEIRO, Viviane Silva. **A gestão de riscos como ferramenta para a contabilidade gerencial**. III Seminário Científico da FACIG e II Jornada de Iniciação Científica da FACIG. Manhuaçu - MG – 09 e 10 de Novembro de 2017.

SANTOS, A. R. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. Rio de Janeiro: DP&A, 1999.

SANTOS, Sandra Regina Toledo dos; ALVES, Tiago Wickstrom. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. **RAP — Rio de Janeiro** 45(1):181-208, jan./fev. 2011.

SANTOS, Renato da Costa. SILVA, Paulo Roberto. Estudo de Caso: O controle interno aplicado na administração pública perante a lei de responsabilidade fiscal. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, Blumenau, v. 6, n. 2, p. 81-101, Tri II. 2012.

SANTOS, Cerli. L.; SOUZA, Rita. C. ; HILLEN, Cristina . **Controle Interno: análise baseada na metodologia COSO em uma empresa de Campo Mourão/PR**. In: VIII EPCT - Encontro de Produção Científica e Tecnológica, 2013, Campo Mourão. EPCT VIII Encontro de Produção Científica e Tecnológica, 2013.

SEDREZ, Célia de Souza; FERNANDES, Francisco Carlos. Gestão de riscos nas universidades e centros universitários do estado de Santa Catarina. **Rev. GUAL.**, Florianópolis, Edição especial, p.70-93, 2011.

SILVA, Alan José de Moura. **Estruturação Dos Sistemas De Controle Interno De Prefeituras Municipais Do Estado De Pernambuco: Uma Verificação Baseada No Modelo Conceitual Do Coso**, Adotado pela Intosai. 2009. f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco), Recife, Pernambuco, 2009.

SILVA, Cosmo Alves da. **Controles internos do tribunal eleitoral da paraíba: uma verificação de sua adequabilidade ao modelo COSO ERM**. 2016. f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil, 2016.

SILVA JUNIOR, S.D.; COSTA, F. J. Mensuração e Escalas de Verificação: uma Análise Comparativa das Escalas de Likert e Phrase Completion. **PMKT – Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia**, São Paulo, Brasil, v. 15, p. 1-16, out. 2014.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental um enfoque administrativo**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

SILVA, Pedro Gomes da. **Controle interno na gestão pública municipal: Modelo de um sistema de controle interno para municípios de pequeno porte do estado da Bahia**. 2009. f. Dissertação (Mestrado em contabilidade), Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009.

SOUZA, Célia de. **Gestão de riscos e controles internos em instituições de ensino superior do estado de Santa Catarina**. 2007. f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, 2007.

SOUZA JUNIOR, Mauro de; Marcia Zanievicz Silva. Gestão pública estadual: percepção dos gestores sobre a qualidade dos controles internos. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, Florianópolis, SC, v. 15, n. 46, p.47-60, set./dez. 2016.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987. 175p.

UTZIG, Mara Jaqueline Santore; CARPES Antonio Maria da Silva; CUNHA Paulo Roberto da. **Análise do Sistema de Controles Internos na Gestão de Riscos**. XIX Congresso Brasileiro de Custos – Bento Gonçalves, RS, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2012.

VIEIRA, Eloir Trindade Vasques; FREITAS, José Claudio de. O reflexo do controle interno e do coso para a auditoria e a governança corporativa a partir de uma pesquisa exploratória. **Revista Científica Hermes**, , n. 14, p. 156-175, jul-dez 2015.

VIEIRA, R. A. **A importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública**. 2009. 120 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Contabilidade- Concentração: Controle de Gestão), Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

VIEIRA, Sergio Arnor. A auditoria e os sistemas de controles internos no Brasil: antecedentes e evolução. **Revista de Economia Mackenzie**, , v.5, n.5, p.175-193, 2007.

ZANETTE, M. A.; ALBERTON, L.; NASCIMENTO, C.; SOUZA, J. V. Gestão do Ambiente Interno Cooperativista: Um estudo baseado na Modelo COSO. In: 2º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 2008, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2008.

ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; BEUREN, Ilse Maria. Evidenciação da gestão de riscos do coso (2004) nos relatórios da administração de empresas brasileiras com ADRs. **FACECLA**, Campo Largo – PR, v. 9, n. 2, p. 127-143, nov. 2010.

ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; BEUREN, Ilse Maria. Evidenciação da gestão de riscos pela metodologia do COSO: um estudo nos Relatórios da Administração de empresas brasileiras. **Contexto**, , v. 12, p. 69-86, 2012.

WANDERLEY, Carlos Alexandre Nascimento; FONSECA, Ana Carolina Pimentel Duarte da; PAULA, Helmut Alexandre de. Controles Internos no Setor Público à luz da estrutura do Coso: o caso de um órgão de compra da marinha do Brasil. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 15, n. 30, p. 77-93, maio/ago. 2015.

WASSALY, L. P. **Controles internos no setor público**: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI. 2008. f. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter- Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, DF, Brasil.

WEBER, E. L. **Gestão de riscos operacionais**: um estudo bibliográfico sobre ferramentas de auxílio. In: X Congresso Online de Administração. 2013.

ANEXO I

Universidade Federal de São Paulo
Escola Paulista de Política, Economia e Negócios
Mestrado Profissional em Gestão de Políticas e Organizações Públicas
Aluno: Renan Eduardo Coelho
Prof: Dr. Francisco Carlos Fernandes

O presente instrumento de pesquisa faz parte de um estudo elaborado pelo mestrando Renan Eduardo Coelho na sua dissertação. A proposta do trabalho é analisar a adequação e aplicação de práticas de gestão de riscos e controles internos nas controladorias da Universidade Federal de São Paulo.

A metodologia de aplicação do questionário é pesquisa com entrevista.

Código identificador

--	--

Roteiro de pesquisa

Parte I - Perfil do Servidor

1. Cargo ocupado

Contador

Assistente Administrativo

Técnico Contábil

Outros

2. Formação

--

Ciências Contábeis

--

Outros _____

3. Formação Complementar

Especialização

Mestrado

Doutorado

Outros

4. Tempo em que você atua na área contábil na UNIFESP

_____ anos

Parte II - Práticas de gestão de riscos e controles internos nas unidades de controladoria
5. Quais dos elementos abaixo relacionados à gestão de riscos e controles internos estão presentes na controladoria em que atua?

<input type="checkbox"/>	Código de ética
<input type="checkbox"/>	Estrutura formal definida
<input type="checkbox"/>	Apetite ao risco (Risco que a entidade aceita correr na busca pela produção de valor)
<input type="checkbox"/>	Objetivos alinhados à missão e à visão da entidade
<input type="checkbox"/>	Objetivos de atendimento a questões legais e de conformidade
<input type="checkbox"/>	Objetivos atrelados à eficácia e à eficiência operacional
<input type="checkbox"/>	Identificação de riscos seja ele manuais ou informatizados
<input type="checkbox"/>	Avaliação dos riscos identificados (probabilidade de ocorrência e o seu impacto)
<input type="checkbox"/>	Tratamento aos riscos identificados (evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar)
<input type="checkbox"/>	Segregação de funções
<input type="checkbox"/>	Avaliação das operações, processos e atividades
<input type="checkbox"/>	Avaliação de desempenho operacional
<input type="checkbox"/>	Canal aberto de comunicação entre todos os níveis da organização
<input type="checkbox"/>	Canal aberto de comunicação com outras partes interessadas (clientes, fornecedores, colaboradores, entidades reguladoras etc.)
<input type="checkbox"/>	Auditoria interna
<input type="checkbox"/>	Auditoria externa
<input type="checkbox"/>	Aprimoramento dos controles falhos

6. Outros elementos não relacionados acima.

<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>

7. Há um modelo de gestão de riscos formalizado na unidade de controladoria em que atua?

<input type="checkbox"/>	Sim
<input type="checkbox"/>	Não
<input type="checkbox"/>	Não sei

8. Há procedimentos estabelecidos para a gestão de riscos na unidade de controladoria em que atua?

<input type="checkbox"/>	Sim
<input type="checkbox"/>	Não
<input type="checkbox"/>	Não sei

Parte III – Percepção dos riscos e satisfação dos respondentes em relação aos controles

9. Enumere sequencialmente em ordem de importância (coluna esquerda) os diversos riscos, atribuindo 5 = máxima importância, 4 = muito importante, 3 = alguma importância, 2 = pouca importância, 1 = mínima importância e avalie sua satisfação (colunas da direita) em relação aos controles desses riscos.

	Muito satisfeito	Satisfeito	Indiferente	Insatisfeito	Muito insatisfeito
Alinhamento das metas e da equipe da controladoria aos objetivos da Universidade					
Dificuldade em executar o planejamento estabelecido					
Influência de conjuntura e cenário econômico e político na definição do planejamento					
Dificuldade em estabelecer rotina devido a rotatividade dos servidores					
Falta de servidores					
Impossibilidade de realizar uma atividade pela inexistência de manuais					
Dificuldade em segregar funções devido a insuficiência de servidores					
Perdas financeiras/orçamentárias em decorrência de falha humana					
Morosidade na execução das atividades devido excesso de burocracia					
Retrabalho em decorrência de erros procedimentais					

	Perdas decorrentes de fraude					
	Falhas em sistemas de tecnologia da informação (senha, banco de dados, etc)					
	Vazamento de informações sigilosas					
	Falhas na execução de cumprimento de prazos					
	Riscos de catástrofes e eventos externos (incêndios, enchentes, paralisações por greve etc.)					
	Dificuldade em estabelecer um canal de comunicação entre todos os envolvidos					
	Interrupção de atividades por falhas de infraestrutura (falta de energia, paradas em redes de telecomunicações etc.)					
	Ocorrência de despesa sem prévio empenho					
	Pagamento de tributo em atraso devido à falta de recurso financeiro					
	Interrupção das atividades da instituição por falta de recursos financeiros					
	Atraso de pagamento dos fornecedores por falta de recursos financeiros					
	Penalidades por divergência de interpretação de normas legais					
	Autuações de autoridades tributárias por divergência de interpretação					
	Indenização por danos a terceiros provocada por divergência de interpretação de normas ou contratos (externos e internos)					
	Indenizações trabalhistas em processos judiciais					
	Perdas em sentenças contrárias aos interesses da Unifesp (cíveis, tributárias etc.)					
	Difusão de notícias que afetem negativamente a imagem da instituição					
	Reclamações nos órgãos regulatórios					
	Associação dos nomes dos membros da controladoria em atos ilícitos					
	Diminuição da credibilidade junto aos fornecedores					

10. Indique outros riscos presentes, não relacionados acima, na unidade de controladoria em que atua e enumere sequencialmente em ordem de importância (coluna esquerda) os diversos riscos operacionais, atribuindo 5 = máxima importância, 4 = muito importante, 3 = alguma importância, 2 = pouca importância, 1= mínima importância e avalie sua satisfação (colunas da direita) em relação aos controles desses riscos

		Muito satisfeito	Satisfeito	Indiferente	Insatisfeito	Muito insatisfeito

Parte IV- Proposição de melhorias

11. Que fatores seriam decisivos para a melhoria do processo de gerenciamento de riscos na controladoria em que atua?

- ☐ Legislação
- ☐ Treinamento/capacitação dos membros da equipe
- ☐ Disponibilização de ferramentas, sistemas e manuais
- ☐ Criação de modelos específicos que se adeque à Universidade
- ☐ Criação de estrutura organizacional específica

12. Em sua opinião, além das assertivas acima, de que forma poderia ser melhorado a gestão de riscos na unidade de controladoria em que atua?

ANEXO II



TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Convidamos o(a) Sr(a) para participar da pesquisa sobre a adequação e aplicação de práticas de gestão de riscos e controles internos nas unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo. O tema de pesquisa é: "Gestão de risco e controle interno: Uma abordagem nas unidades de controladoria da Universidade Federal de São Paulo". A referida pesquisa está sob a coordenação da professora Coordenadora do Programa de Pós-Graduação Dra. Heloísa Candia Holnagell e do Orientador Prof. Dr Francisco Carlos Fernandes ambos pertencentes ao curso de Mestrado Profissional em Gestão de Políticas e Organizações Públicas da Universidade Federal de São Paulo - Campus Osasco/EPPEN.

Sua participação é voluntária e se dará por meio de questionário e entrevista semiestruturada. Não há nenhum risco físico decorrente de sua participação na pesquisa. Se depois de consentir em sua participação o Sr(a) desistir de continuar participando, tem o direito e a liberdade de retirar seu consentimento em qualquer fase da pesquisa, seja antes ou depois da coleta dos dados, independente do motivo e sem nenhum prejuízo a sua pessoa. O(a) Sr(a) não terá nenhuma despesa e também não receberá nenhuma remuneração.

Os resultados da pesquisa serão analisados e publicados, mas sua identidade não será divulgada, sendo guardada em sigilo. Os dados serão utilizados apenas para a pesquisa, e os voluntários receberão uma via do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido assinado. Se você tiver alguma consideração ou dúvida sobre a ética da pesquisa, entre em contato com o Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) da Unifesp – Rua Francisco de Castro nº 55, Vila Clementino, CEP 04020-050, 5571-1062, FAX: 5539-7162 –E-mail: cepunifesp@unifesp.br.

Consentimento Pós-Informação

Eu, _____, fui informado sobre o que o pesquisador quer fazer e porque precisa da minha colaboração, e entendi a explicação. Por isso, eu concordo em participar do projeto, sabendo que não vou ganhar nada e que posso sair quando quiser. Este documento é emitido em duas vias que serão ambas assinadas por mim e pelo pesquisador, ficando uma via com cada um de nós.

Assinatura do participante

Data: ____/____/____

Local: _____

Assinatura do pesquisador